



Korkeakoulun arvonlisäverovelvollisuus saamastaan tulosta

Heli Autere

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma
2013



Liiketalouden koulutusohjelma

Tekijä tai tekijät Heli Autere	Ryhmä tai aloitusvuosi HELI10SPI1
Opinnäytetyön nimi Korkeakoulun arvonlisäverovelvollisuus saamastaan tulosta	Sivu- ja liitesivumäärä 61+ 0
Ohjaaja tai ohjaajat Jorma Soppi	
<p>Yleishyödyllisen yhteisön toiminta on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta ja tuloverosta. Koska yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus on liitetty tuloverotukseen arvonlisäverolain 4 §:llä, on tästä yhteydestä johtuen lakien tulkinnassa ongelmia ja tulkintaa ohjaa kansallinen oikeuskäytäntö.</p> <p>Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn Korkeakoulu Oy:n arvonlisäverovelvollisuutta saamastaan tulosta tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa. Työssä selvitetään yleisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan liittyvää verotuskohtelua sekä analysoidaan tarkemmin koulutuspalveluiden osalta verotuksen ennakkoratkaisuja viitekehyksessä rakennetun tietopohjan ja tämän hetkisen oikeuskäytännön perusteella.</p> <p>Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentuu arvonlisävero-, tulovero- ja ammattikorkeakoululaeista sekä Verohallinnon ohjeista. Työssä keskitytään yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn korkeakoulun koulutuspalvelujen arvonlisä- ja tuloverotukseen.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä työssä käytetään kvalitatiivista dokumenttitutkimusta, jossa empiirisenä aineistona ovat oikeustapaukset. Oikeustapauksina käytetään korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan julkaistuja päätöksiä.</p> <p>Tutkimuksessa analysoidaan ensin yleisesti yleishyödyllisyyden, liiketoiminta-, ja elinkeinotoimintakäsitteiden verotukseen liittyviä oikeustapauksia. Seuraavaksi analysoidaan edellä tehtyjen tulkintojen ja viitekehysten perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen koulutustoiminnan verotuskohtelua. Koulutuspalveluiden osalta selvitetään, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet niiden arvonlisäverollisuuden arvioinnissa. Lopuksi tehdään yhteenveto Korkeakoulu Oy:n yleishyödyllisenä yhteisönä tarjoamien koulutuspalveluiden verotuksesta.</p> <p>Tutkimustuloksena saatiin oikeuskäytännön mukaisia arvonlisäverotusmalleja Korkeakoulu Oy:n suunnittelemille uusille koulutustoiminnoille. Lisäksi tutkimuksesta käy ilmi EU-oikeuden lisääntyvä vaikutus etenkin kilpailuneutraliteetin varmistamisessa.</p>	
Asiasanat Yleishyödylliset yhteisöt, arvonlisävero, tulovero, ammattikorkeakoulut	

Degree Programme of Business

Author(s) Heli Autere	Group or year of entry HELI10SPI1
The title of thesis A Non-Profit Organisation's Liability for Value Added Tax	Number of report pages and attachment pages 61 + 0
Advisor(s) Jorma Soppi	
<p>A non-profit organisation is generally exempt from value added tax and from income tax. In the Value Added Tax Act section 4, value added tax liability is linked to income tax liability. Due to this link, there are inconsistencies in how the tax acts are interpreted. The interpretation is guided by the national case law.</p> <p>The primary objective of the study was to examine how the liability for value added tax of Korkeakoulu Oy, a non-profit organisation and a University of Applied Sciences, should be applied by the current case law. The study discusses how the tax acts are currently interpreted for non-profit organisations in general. In addition, the taxation of the educational activities is analysed in more detail based on the current case law.</p> <p>The theory section consists of the Value Added Tax Act, Income Tax Act and the relevant taxation related literature, as well as the guidance provided by the Finnish Tax Administration. The study focuses on the taxation of the educational services of Korkeakoulu Oy.</p> <p>The study was based on qualitative methods. The national case law was used as the empirical research material. The basis of the study was the precedents of the Supreme Administrative Court and the Central Tax Board.</p> <p>First, the study analyses the characteristics of non-profit organisations in case law. Furthermore, the conditions when sales are considered as business activities and when income is regarded as taxable business revenue are also studied. This is followed by an analysis of the factors that have influenced the interpretation of the VAT liability of the educational services. Finally, a summary is given on the liability for tax of Korkeakoulu Oy's educational services.</p> <p>As a conclusion, VAT models based on the current case law are prepared for Korkeakoulu Oy's new educational services. In addition, the study shows the increasing influence of European Union law, especially in ensuring competition neutrality.</p>	
Key words non-profit organisation, value added tax, income tax, university of applied sciences	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen lähtökohdat	1
1.2	Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rajaus.....	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja viitekehys.....	4
2	Yleishyödyllisen yhteisön verotus	5
2.1	Yleishyödyllinen yhteisö	5
2.2	Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus.....	8
2.2.1	Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti.....	8
2.2.2	Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä myynti	10
2.2.3	Koulutuspalveluiden arvonlisäverollisuus	11
2.2.4	Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen	13
2.3	Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus	14
2.3.1	Yleishyödyllisen yhteisön verovapaat tulot tuloverotuksessa	14
2.3.2	Elinkeinotoiminnan kriteerit.....	15
2.3.3	Yleishyödyllisen yhteisön koulutustoiminnan tuloverollisuus	18
2.4	Ammattikorkeakoululaki	18
3	Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelun tutkiminen	22
3.1	Tutkimusmenetelmä	24
3.2	Oikeustapaukset tutkimusaineistona.....	25
3.3	Tutkimuksen eteneminen.....	26
3.4	Yleishyödyllisyys oikeustapauksissa	26
3.5	Liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta oikeustapauksissa	31
3.6	Elinkeinotoiminta oikeustapauksissa	34
4	Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama koulutustoiminta oikeuskäytännössä	39
4.1	Koulutustoiminnan liittyminen yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen	39
4.2	Koulutuksen järjestäminen kilpailuolosuhteissa.....	41
4.3	Koulutuksen antaja	47
4.4	Yhteenveto	50
5	Pohdinta	55
5.1	Tulosten merkitys Korkeakoulu Oy:lle ja tulosten hyödynnettävyys	57
5.2	Tulosten, opinnäytetyöprosessin ja ammatillisen oppimisen arviointi.....	60
	Lähteet.....	62

1 Johdanto

Korkein hallinto-oikeus ja keskusverolautakunta ovat julkaisseet reilun vuoden sisällä neljä ratkaisua liittyen yleishyödyllisten yhteisöjen koulutustoiminnan verotukseen. Samaa aihepiiriin kuuluvien linjausten suuri määrä lyhyessä ajassa kertoo lain tulkinnan olevan ongelmallista lain soveltamisen kohteena oleville yhteisöille.

Yleishyödylliseksi määritellyn yhteisön toiminta on lähtökohtaisesti verovapaata. Tuloverolain (1992/1535) 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on tuloverossa verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta. Arvonlisäverolain (1993/1501) 1 §:n mukaan vain liiketoimintamuodossa tapahtuva toiminta on arvonlisäverollista. Lisäksi arvonlisäverolaissa (myöhemmin AVL) yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus on kytketty tuloverotukseen, sillä AVL 4 §:n mukaisesti yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain jos sen toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain (myöhemmin TVL) mukaan veronalaisena elinkeinotulona.

Arvonlisäverotuksessa liiketoimintamuodossa tapahtuvaa toimintaa ei siis välttämättä katsota tuloverotuksessa elinkeinotoiminnaksi (Myrsky 2004, 201; Talari 2010, 106). Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus onkin usein epäselvä tulovero- ja arvonlisäverojärjestelmien erilaisuudesta ja Verohallinnon ohjeiden tulkinnanvaraisuudesta johtuen. Siksi yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyy aina tapauskohtaista tulkintaa arvioitaessa tapahtuuko yhteisön toiminta arvonlisäverolain tarkoittamassa liiketoiminnan muodossa ja onko toiminta tuloverolain tarkoittamaa elinkeinotoimintaa. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääskilähti 2013, 51, 55–56.) Erityisesti yleishyödyllisenä pidetyn yhteisön tarjoamien koulutuspalveluiden verotuksen tulkinnallisuuteen tuoman lisänsä koulutuspalveluiden osittainen arvonlisäverovapaus (AVL 39–40 §).

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan arvonlisäverovelvollisuus ja yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus eivät ole yksiselitteisesti määritelty laissa eivätkä verottajan ohjeissa, joten yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyy aina tulkintaa. Valtionvarainministe-

riön yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän mukaan (Valtionvarainministeriö 2009, 19) yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta arvioitaessa on otettava huomioon korkeimman hallinto-oikeuden linjaukset.

Pelkästään lakien perusteella on epäselvää, mikä on yleishyödyllisen yhteisön ns. henkilökohtaista tuloa, jota ei veroteta tuloverotuksessa ja mitä pidetään elinkeinotulona. Tällä päätöksellä on kuitenkin suuri merkitys yhteisön toiminnalle (Vierros, Pöyhönen & Kallio 2010, 118). Epäselvyyksistä johtuen yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyviin ongelmiin haetaan usein verottajalta ennakkoratkaisuja. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisutkaan eivät ole aina täysin selkeitä ja niihin on haettu muutoksia korkeimmasta hallinto-oikeudesta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana olleita tapauksia on julkaistu verotusta ohjaavina ennakkotapauksina. Lakien tulkinnanvaraisuuden vuoksi verotuskäytäntö perustuukin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin. Tulkintaongelmista kertoo myös se, että korkeimman hallinto-oikeuden päätöksetkin ovat olleet usein äänestysratkaisuja. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2010, 76) Oikeuskäytännöllä on suuri rooli yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelussa. Siksi tässä työssä tullaan tarkastelemaan keskusverolautakunnan (myöhemmin KVL) ennakkoratkaisuja sekä korkeimman hallinto-oikeuden (myöhemmin KHO) julkaisemia päätöksiä voimassa olevan arvonnisäverokohtelun selvittämiseksi.

Tutkimuksen lähtökohtana on tarkastella yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn korkeakoulun arvonnisäverovelvollisuutta saamastaan tulosta tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa. Työssä selvitetään yleisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan liittyvää verotuskohtelua sekä analysoidaan tarkemmin yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamien koulutuspalveluiden osalta verotuksen ennakkopäätöksiä viitekehyksessä rakennetun tietopohjan ja oikeuskäytännön perusteella.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rajaus

Työn toimeksiantaja, Korkeakoulu Oy, on yleishyödyllinen yhteisö, joka ylläpitää ammattikorkeakoulua ja jota velvoittaa ammattikorkeakoululaki. Korkeakoulu Oy:lle tutkimusaihe on erittäin ajankohtainen. Uusien koulutuspalveluiden tämän hetkinen arvonnisäverokohtelu halutaan selvittää, jotta toiminnan suunnittelua voidaan jatkaa oi-

keiden verotuskäytäntöjen mukaisesti. Samalla halutaan selvittää onko tämän hetkisen oikeuskäytännön perusteella näkyvissä sellaisia muutoksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohteluun, jotka aiheuttaisivat merkittäviä muutoksia Korkeakoulu Oy:n koulutuspalveluiden myyntiin. Kuten mille tahansa yritykselle, myös Korkeakoulu Oy:lle talouden suunnittelu ja seuraaminen on tärkeää. Korkeakoulu Oy:lle on tärkeää toimia lainmukaisesti, mutta silti verotehokkaasti ja siksi selvitys tämän hetkisestä lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaisesta oikeasta tavasta toimia on ajankohtaista. On tarpeellista kartoittaa nykyinen yleishyödyllisen yhteisön arvonnäisäverovelvollisuuteen liittyvä oikeuskäytäntö, jotta Korkeakoulu Oy osaa varautua tarvittaviin verotukseen liittyviin linjauksiin.

Tutkimuskysymykset ovat

- Mikä on voimassaolevan oikeuden mukainen yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelu?
 - Mitä yleishyödyllisen yhteisön toimintaa pidetään arvonnäisäverollisena toimintana ja mitä arvonnäisäverosta vapaana toimintana?
 - Milloin yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsotaan verolliseksi elinkeinotoiminnaksi ja milloin tuloverosta vapaaksi toiminnaksi?
- Millainen on yleishyödyllisen yhteisön, erityisesti Korkeakoulu Oy:n, tarjoamien koulutuspalveluiden verotuskohtelu tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa?
 - Onko koulutuspalvelujen verotuksen linjauksissa näkyvissä muutoksia?

Tutkimuksessa rakennetaan ensin tietoperusta, joka kokoaa yhteen yleishyödyllisen yhteisön verotukseen ja erityisesti koulutuspalveluiden verotukseen liittyvät erityispiirteet. Tutkimuksen empiirisessä osassa käydään ensin läpi korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemia ennakkopäätöksiä sekä keskusverolautakunnan julkaisemia ennakkoratkaisuja yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyen ja selvitetään mikä on tämän hetkinen oikeuskäytäntö yleishyödyllisten yhteisöjen arvonnäisäverovelvollisuuteen ja tuloverotukseen liittyen. Seuraavaksi analysoidaan tarkemmin koulutustoiminnan arvonnäisäverokohtelua ja tulkitaan oikeuskäytännön linjauksia voimassa olevan oikeuden selvittämiseksi. Samalla selvitetään onko korkeimman hallinto-oikeuden linjauksissa näkyvissä muutoksia yleishyödyllisten yhteisöjen koulutustoiminnan arvonnäisäverotukseen.

Työssä keskitytään yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn korkeakoulun koulutuspalveluiden arvonlisä- ja tuloverotukseen. Muihin yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviin kysymyksiin kuten perintö- ja lahjaverotus, varainsiirtovero, arpajaisvero, kiinteistövero, valmisteverotus ja oman käytön verotus ei perehdytä tässä tutkimuksessa. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan myös ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset sekä yleisesti yhdistysten ja säätiöiden varainkeruu. Lisäksi arvonlisäverolain mahdollisia muutoksia ja siitä johtuvia seurauksia ei tulla arvioimaan tässä tutkimuksessa, tutkimus rajataan käsittelemään vain voimassa olevaa oikeutta.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja viitekehys

Koska oikeuskäytännöllä on suuri merkitys yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelussa ja tutkimuksen tarkoituksena on tutkia voimassa olevaa oikeutta, tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista dokumenttitutkimusta. Tutkimusaineistona toimivat keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ja korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentuu pääasiassa voimassa olevista laeista, tuloverolaista, arvonlisäverolaista sekä ammattikorkeakoululaista ja Verohallinnon ohjeistuksesta. Lisäksi tutkimuksessa käytetään tietoperustana verotukseen ja yleishyödyllisen yhteisön toimintaan liittyvää kirjallisuutta. Viitekehysten rakentaminen aloitetaan määrittelemällä yleishyödyllisen yhteisön käsite, seuraavaksi käsitellään yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotusta ja tuloverotusta ja lopuksi käsitellään ammattikorkeakoululaista koulutuksen antamiseen ja koulutuspalvelujen tarjontaan liittyvät osat.

2 Yleishyödyllisen yhteisön verotus

Yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyy useita erityispiirteitä. Nämä erityispiirteet on kuvattu pääosin tuloverolaissa, jossa yleishyödyllisyyden määritelmästä on säädetty 22 §:ssä. Lisäksi tuloverolain 23 §:ssä luetellaan joukko varainhankinnan tapoja, jotka ovat yleishyödyllisille yhteisöille verovapaita, mutta muille yhteisöille normaaleita tuloverollisia toimintoja. Arvonlisäverolain 4 § taas yhdistää yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuuden tuloverolain elinkeinotoimintaan. Seuraavissa alaluvuissa käsitellään yhteisön yleishyödyllistä asemaa sekä yleishyödyllisen yhteisön arvonlisä- ja tuloverotusta. Luvun lopussa käsitellään vielä ammattikorkeakoululakia, sillä se velvoittaa tutkimuksen toimeksiantajaa, Korkeakoulu Oy:tä ja vaikuttaa Korkeakoulu Oy:n koulutustoimintaan.

2.1 Yleishyödyllinen yhteisö

Yleisessä kielenkäytössä yleishyödyllisyydelle ei ole yksiselitteistä sisältöä, mutta verotuksessa yleishyödyllisyys tarkoittaa sitä, että yleishyödylliseksi määriteltä yhteisö maksaa saamistaan tuloista vähemmän kuin muut yhteisöt (Talari 2010, 7). Verohallinto (2011a) määrittelee yleishyödyllisen yhteisön seuraavasti: ”Yleiseksi hyväksi toimiva yhteisö, jonka tarkoituksena ei ole tuottaa taloudellista etua toimintaan osallisille. Yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa yleishyödyllistä toimintaa ei veroteta.” Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus on muita yhteisöjä suppeampi: lahjoitukset ja testamentit ovat verovapaita, tuloveroa ei makseta tuloverolain mukaan verotettavista ns. henkilökohtaisen tulolähteen tuloista ja kiinteistötuloista veroa maksetaan alemman verokannan mukaisesti (Talari 2010, 8; Vierros ym. 2010, 113). Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä on annettu tuloverolaissa. Tuloverolain 22 § mukaan yhteisöä pidetään yleishyödyllisenä, jos

- 1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
- 2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
- 3) se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Jos yhteisön säännöt ja tosiasiallinen toiminta täyttävät nämä kaikki kolme kriteeriä, yhteisöä pidetään verotuksessa yleishyödyllisenä (Verohallinto 2007, 3). Lisäksi tuloverolaissa (TVL 22.1 §) luetellaan esimerkkejä yleishyödyllisistä yhteisöistä:

Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puoluekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta.

Luettelo on kuitenkin vain esimerkkiluettelo ja myös muut kuin luettelossa mainitut yhteisöt voivat olla yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yleishyödyllinen yhteisö on oikeudelliselta muodoltaan yleensä säätiö tai aatteellinen yhdistys, mutta yleishyödyllisenä yhteisönä voi olla myös osakeyhtiö tai osuuskunta. Yleishyödyllinen yhteisö voi periaatteessa olla mikä tahansa yhteisö, esimerkiksi kuolinpesä. Toisaalta luettelossa mainitut yhteisöt eivät automaattisesti ole yleishyödyllisiä, elleivät 1 momentissa määritellyt kaikki ehdot täyty. (Myrsky 2004, 43–44; Kallio ym. 2013, 52–53.)

Verolainsäädännössä aatteellisia yhdistyksiä ja säätiöitä nimitetään yhteisöiksi. Termillä kuvataan oikeushenkilöitä, joita ovat myös esimerkiksi osakeyhtiöt ja osuuskunnat. Verotuksessa yleishyödyllisellä yhteisöllä tarkoitetaan mitä tahansa yhteisöä sen oikeudellisesta muodosta riippumatta. (Talari 2010, 3.) Verotuksessa yleishyödyllisyyttä arvioitaessa kiinnitetään huomiota pääasiassa yhteisön tosiasialliseen toimintaan ja sääntöihin. Yhteisö ei tule yleishyödylliseksi vain sillä perusteella, että sen sääntömääräykset ovat yleishyödylliset, jollei se toimi niiden mukaisesti. Yleishyödyllisyyden ehtona pidetään sitä, että yhteisön tosiasiallisen toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta. Yleishyödyllisyyttä ei kuitenkaan ratkaista sääntöjen perusteella vaan tosiasiallisen toiminnan perusteella. (Kallio ym. 2013, 52–54 Vierros ym. 2010, 115; Myrsky 2004, 71–73.) Toisaalta tietyt yhteisön sääntöjen kohdat saattavat estää yhteisön yleishyödyllisyyden kuten esimerkiksi voitonjakoa osoittavaa sääntömääräys. Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä täytyy kieltää voitonjako, jolloin osakeyhtiökin voi olla yleishyödyllinen yh-

teisö, jos se muuten täyttää yleishyödylliselle yhteisölle asetetut vaatimukset. (Valtionvarainministeriö 2009, 24.)

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan on oltava hyödyllistä ja yleistä. Yleishyödyllisyyttä arvioitaessa selvitetään ensin yrityksen toiminnan tarkoitus ja tavoitteet. Yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos sen toiminnan tarkoituksena on esimerkiksi varojen hankkiminen tai kulujen minimoiminen ja toiminnan henkilöpiiri on pieni ja suljettu. (Verohallinto 2007, 6.) Yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa osittain myös sellaista toimintaa, jota ei pidetä yleishyödyllisenä toimintana vaan elinkeinotoimintana. Pysyäkseen tuloverottomana elinkeinotoiminta ei saa olla liian laajaa suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, vaan yleishyödyllisen toiminnan on oltavan aina ensisijaista toimintaa. Muun kuin yleishyödyllisen toiminnan tulee aina palvella varojen hankkimista yleishyödyllistä toimintaa varten. (Talari 2010, 24.) Verohallinto on todennut ohjeessaan (2007, 7), että laajamittaisen ja itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Ohje korostaa, että elinkeinotoiminnan vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan kuitenkin aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaan perustuen. Vaikka tuloverotuksessa yleishyödyllisyysratkaisu on vero vuosikohtainen, Verohallinnon ohjeistuksen mukaan yleishyödyllisyysratkaisua annettaessa otetaan aina huomioon yhteisön toiminta usean vuoden ajalta. Yhtiön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, mikäli yhteisön toiminnassa on tapahtunut olennaisia muutoksia. (Verohallinto 2007, 3.)

Jos yhteisön varoista suuri osa on sitoutunut elinkeinotoimintaan tai suurin osa tuloista saadaan elinkeinotoiminnan tuotoista, ei yhteisöä ehkä enää pidetäkään yleishyödyllisenä. Jos yhteisö menettää yleishyödyllisyysasemansa, muuttuu kaikki sen tulot veronalaisiksi. Koska yleishyödyllisyyttä ja elinkeinotoiminnan laajuutta suhteessa yleishyödylliseen toimintaan arvioidaan tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta tarkastellen, on yhteisön syytä huolehtia, että tilinpäätöksissä, toimintakertomuksissa ja yhteisön internetsivuilla oleva informaation on oikeaa ja riittävän tarkkaa. Näitä tietoja käytetään hyväksi määriteltäessä yhteisön yleishyödyllistä asemaa. Koska tuloverolaissa yleishyödyllisyys on määritelty melko epätarkasti, oikeuskäytännöllä on suuri merkitys arvioitaessa yhteisön yleishyödyllistä statusta. (Vierros ym. 2010, 114, 129–130, 141.)

2.2 Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus

Yleishyödyllinen yhteisö voi olla yhtä aikaa sekä arvonlisäverollinen että tuloverollinen tai vapaa kummastakin verotuksesta tai arvonlisäverollinen vaikka ei tuloverollinen tai päinvastoin. Seuraavissa luvuissa on käsitelty näitä monia yleishyödyllisen yhteisön verotuksen yhdistelmiä.

Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta tarkasteltaessa selvitetään ensin, tapahtuuko yhteisön myyntitoiminta AVL 1 §:ssä tarkoitettu tavoin liiketoiminnan muodossa. Jos näin ei ole, yhteisön toimintaan ei sovelleta arvonlisäverolain säännöksiä eikä yhteisö ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Jos taas toiminta on AVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa, yhteisön verovelvollisuus määräytyy sen mukaan, onko myynnistä saatu tulo TVL:n mukaan elinkeinotuloa vai muuta tuloa. (Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2013.)

2.2.1 Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti

Yleishyödyllisillä yhteisöillä arvonlisäverovelvollisuus on sidottu tuloverotukseen: yleishyödyllinen yhteisö on pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollinen vain sellaisesta toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverotuksessa elinkeinotulona (AVL 4 §). Toisaalta arvonlisäverolain 1 § mukaan arvonlisävero maksetaan vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta. ”Liiketoiminnan muodossa” käsitettä ei kuitenkaan ole erikseen määritelty arvonlisäverolaissa. Yleisesti suomalaisessa oikeus- ja verotuskäytännössä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa tai toistuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski ja jonka myynti kohdistuu rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Myös jos palvelut ja tavarat kilpailevat yleisesti markkinoilla olevien tuotteiden kanssa, myynnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. (Kallio ym. 2013, 23; Vierros ym. 2010, 182; Talari 2010, 105–106.) AVL 1 §:n mukaisesti ”Liiketoiminnan muodossa” käsitettä on tulkittu verotuskäytännössä melko laajasti ja myös omakustannushintaan tapahtuva myynti on katsottu tapahtuneen liiketoiminnan muodossa. (Vierros ym. 2010, 188; Myrsky 2004, 200.)

Käytännössä liiketoiminnan tunnusmerkit ovat pitkälti samoja kuin tuloverotuksessa elinkeinotoiminnan määrittelyyn käytetyt tunnusmerkit. Talarin (2010, 105–106) mukaan arvonlisäverotuksessa toimintaa saatetaan katsoa herkemmin liiketoiminnaksi kuin tuloverotuksessa elinkeinotoiminnaksi. On siis mahdollista, että toiminta, jota pidetään arvonlisäverotuksessa liiketoimintamuodossa tapahtuvana, ei pidetä tuloverotuksessa elinkeinotoimintana. Toiminnan luonne ei siten määrää verollisuutta, vaan toiminnasta saadun tulon luonne. (Myrsky 2004, 201; Talari 2010, 106.) Arvonlisäverolain säädäntä-tekniikasta johtuen liiketoiminnalla tarkoitetaan laajempaa käsitettä kuin tuloveron elinkeinotoiminnan käsitteellä ja elinkeinotulon käsitettä on käytetty AVL 4 §:ssä supistamaan yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuutta. (Kallio ym. 2013, 26; Vierros ym. 2010, 182.) Nieminen ym. (2013) toteaa, että yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus on harmonisoitu tuloverotuksen kanssa lähinnä hallinnollisista syistä. Käsitteiden yhdenmukaistaminen ja verotuksen yksinkertaistaminen olivat syitä yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen harmonisointiin, joka tehtiin jo vuonna 1991 liikevaihtoverolaissa.

AVL 4 §:n mukaisesti yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain toiminnasta, jota pidetään tuloverolain mukaan elinkeinotulona. Yleishyödyllisen yhteisön myynnistä, josta se ei ole tuloverotuksessa verovelvollinen ei siis myöskään peritä arvonlisäveroa vaikka myynti olisikin AVL:n mukaan arvonlisäverollista. Tällaisia hyödykkeitä ovat TVL 23 §:n mukaiset verovapaat tulot, kuten arpajaisista, myyjäisistä, jäsenlehtien, adressien ja viirien myynnistä sekä bingopelin pitämisestä saadut tulot. Näitä käsitellään tarkemmin luvussa 2.3 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus. Toisaalta yleishyödyllinen yhteisö ei peri arvonlisäveroa kaikesta tuloverotuksessa elinkeinotoimintana pidetystä myynnistä, vaan ainoastaan arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvasta liiketoiminnasta. Arvonlisäverotuksen piiriin kuulumattomia hyödykkeitä, kuten koulutuspalveluita käsitellään luvussa 2.2.2. AVL 3 §:n mukaan myöskään vähäisestä toiminnasta ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa vaikka toiminta olisikin arvonlisäveronalaista liiketoimintaa. Myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8500 euroa, ellei itse niin halua. Tämä koskee myös muitakin yhteisöjä kuin yleishyödyllisiä yhteisöjä. Lisäksi yleishyödyllinen yhteisö voi hankkiutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnastaan, vaikka liiketoimintaa ei pidetä tuloverotuksessa elinkeinotoimintana. Jos yhteisö on vapautettu tuloverosta, on arvonlisävero-

velvollisuus tällöin mahdollista käytännössä vain vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta. (Myrsky 201–202; Talari 2010, 110–111; Vierros ym. 2010, 178.) Arvonlisäverollisuuden ja tuloverollisuuden sidonnaisuudesta johtuen suurin osa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnoista jääkin arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. (Myrsky 2004, 202.)

Koska yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverottomaan toimintaan kohdistuu usein myös arvonlisäverollisia hankintoja, aiheutuu toiminnasta yhteisölle verorasitusta. Toiminnan laajuudesta riippuen verorasitus saattaa olla suurikin, sillä hankintojen arvonlisäverot jäävät arvonlisäverottoman toiminnan kustannuksiksi. (Kallio ym. 2013, 51.)

2.2.2 Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä myynti

Kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti ei ole arvonlisäveron piirissä. Arvonlisäverolain 4 luvussa luetellaan arvonlisäverottomia tavaroiden tai palveluiden myyntejä. Yleisesti yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia arvonlisäverottomia toimintoja ovat mm. terveyden ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuolto, koulutuspalvelut, arpajaisten järjestäminen ja yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehdet. (AVL 34 §–59 §, Talari 2010, 116.) Näistä arvonlisäverollisuuden poikkeuksista tullaan jäljempänä käsittelemään tarkemmin koulutuspalveluiden arvonlisäverottomuutta.

Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta (AVL 4 §), tuloverolaissa (TVL 23.3 §) ei-elinkeinotuloksi määritellyt tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle myös arvonlisäverottomia. Suoraan tuloverolain perusteella yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverollisina tuloina ei siten pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta tai näiden tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myyntitoiminnasta saatua tuloa. Myös jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo on verovapaata tuloa. Lisäksi adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatua tuloa ja bingopelin pitämisestä saatua tuloa ei pidetä veronalaisena elinkeinotulona. Sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa vas-

taavissa huoltolaitoksissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatu tulo on myös TVL 23.3 §:n mukaista verotonta varainhankintaa.

2.2.3 Koulutuspalveluiden arvonlisäverollisuus

Arvonlisäverolain 39–40 § mukaan lakisääteisesti järjestetyt tai lakisääteisesti valtion varoin tuetut koulutuspalvelut ja niiden yhteydessä koulutukseen liittyvät tavanomaiset tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverottomia. AVL 40 §:ssä määritellään arvonlisäverottomat koulutuspalvelut seuraavasti: ”Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.”

Kaikki koulutus ei siis jää arvonlisäveron ulkopuolelle. Muu kuin lain nojalla järjestettävä tai lain nojalla valtion varoin tukema koulutus on siten arvonlisäverollista. Lain nojalla järjestettyä koulutusta on sellainen koulutus, jonka sisältö ja laajuus määritellään lainsäätäjän tai viranomaisten toimesta eli peruskoulu-, lukio-, ammatillinen perus- ja korkeakouluopetus. Lakisääteisesti järjestetyn koulutuksen lisäksi lain nojalla tuettu koulutus on arvonlisäverotonta. Jos koulutusta tuetaan valtion varoin, mutta tukeminen ei perustu lakiin, koulutusta ei pidetä AVL 40 §:ssä tarkoitettuna valtion tukena ja on siten arvonlisäverollista. Verotonta koulutusta on muun muassa seuraavissa oppilaitoksissa annettu koulutus: (Kallio ym. 2013, 253–255, Nieminen ym. 2013)

- yliopistot, korkeakoulut ja ammattikorkeakoulut
- peruskoulut ja vastaavaa opetusta antavat oppilaitokset
- ammatillista peruskoulutusta antavat oppilaitokset
- ammatillista aikuiskoulutusta järjestävät oppilaitokset
- lukiot, iltalukiot ja vastaavaa koulutusta antavat oppilaitokset
- kesäyliopistot
- kansalais- ja kansanopistot
- musiikkioppilaitokset
- opintokeskukset
- Opetusalan koulutuskeskus, Educodes Oy

- liikunnan koulutuskeskukset
- ammatillista opettajankoulutusta järjestävät ammattikorkeakoulut
- poliisi- ja palo-opistot, rikosseuraamusalan koulutuskeskukset ja
- vankeinhoidon koulutuskeskus.

Arvonlisäverottomuus ei edellytä, että koulutuksen tulisi tähdätä loppututkintoon, myös täydennyskoulutus ja harrastusmielessä suoritettavat opinnot voivat olla verotonta koulutusta. Henkilöstökoulutus on myös oikeuskäytännössä katsottu arvonlisäverottomaksi, jos järjestäjänä on lakisääteistä koulutusta tarjoava oppilaitos. Myös perusopetuslain (628/1998) perusteella kunnan järjestämä koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminta on katsottu AVL 39 ja 40 §:ssä tarkoitetuksi verottomaksi koulutukseksi. (Talari 2010, 125.) Verottomuus koskee vain koulutuksen antajan myyntiä. Alihankkijan on suoritettava veroa koulutuksen antajalle toimittamistaan tavaroista ja palveluista yleisten verolakien sääntöjen mukaan. (Nieminen ym. 2013.)

Arvonlisäveroton koulutus ei voi olla liiketaloudellisin perustein järjestettyä vapaa-ajan viettoon tai harrastustoimintaan liittyvää koulutusta. Esimerkiksi auto-, tanssi-, ratsastus-, ja hiihtokoulujen tarjoama opetus ei ole AVL 40 §:ssä tarkoitettua verotonta koulutusta. Toisaalta usein yleishyödyllisen yhteisön tarjoama koulutus ei ole liiketoimintamuodossa järjestettyä ja jo sillä perusteella se on arvonlisäverotonta. Lisäksi koulutus liittyy usein kiinteästi yhteisön toimintaan, jolloin sitä ei katsota elinkeinotuloksi eikä siitä silloin makseta myöskään arvonlisäveroa. (Talari 2010, 127.)

Yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitetut yliopistot ovat arvonlisäverovelvollisia AVL 1 §:n mukaisesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnastaan. (AVL 5a §.) Yliopistot eivät siis ole arvonlisäverotuksessa AVL 4 §:n mukaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yliopiston perustehtäviin liittyvä koulutustoiminta ja täydennyskoulutus ovat kuitenkin AVL 39 §:ssä tarkoitettua arvonlisäverotonta toimintaa. (Verohallinto 2010.)

Neuvoston direktiivissä 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (myöhemmin arvonlisäverodirektiivi), säädetään koulutustoiminnan arvonlisäverovapaudesta artiklan 132 kodassa 1 alakohdassa i. Artiklassa vapautetaan verosta seuraavat koulutus- ja toiminnat

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä.

Lisäksi artiklassa 134 säädetään, ettei palveluiden suorituksiin sovelleta edellä mainitun artiklan 132 kohdan 1 alakohdissa b, g, h, i, l, m ja n tarkoitettuja vapautuksia

- a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;
- b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

2.2.4 Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen

Yleishyödyllinen yhteisö voi hakeutua myös vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi sellaisesta toiminnastaan, joka tapahtuu liiketoiminnan muodossa vaikka sitä ei tuloverotuksessa katsottaisikaan elinkeinotuloksi (AVL 12 §.) Verovelvollisuus koskee tällöin kaikkea yhteisön liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa, vain osasta liiketoiminnan muodossa harjoitetusta arvonlisäverottomasta toiminnasta ei voi hakeutua verovelvolliseksi. Se on kuitenkin käytännössä mahdollista, jos yhteisöllä on aivan erilaisia, toisistaan riippumattomia toimialoja. Arvonlisäverovelvollisena yhteisö voi vähentää liiketoimintansa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, mutta myynti muuttuu samalla myös arvonlisäverolliseksi. Vapaaehtoinen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen kannattaa erityisesti silloin kun tavaroita tai palveluita myydään verovelvollisille yrityksille ja toimintaan liittyy paljon hankintoja esim. tuotteiden valmistuksessa tai jos myynti on alemman verokannan mukaista kuin tuotannon hankinnat. Arvonlisäverovelvolliseksi voi hakeutua vain sellaisen toiminnan osalta, joka katsotaan AVL 1 § mukaiseksi liiketoiminnaksi. (Vierros ym. 2010, 209–211.) Verovelvolliseksi hankkiuduttuaan yhteisön verovelvollisuus on voimassa, kunnes yhteisö ilmoittaa kirjallisesti luopuvansa vapaaehtoisesta arvonlisäverovelvollisuudestaan ja Verohallinto on tehnyt luopumisesta merkinnän. (Nieminen ym. 2013).

2.3 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on tuloverotuksessa annettu erillisiä verohuojennuksia. Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia vain saamastaan elinkeinotulosta (TVL 23 §). Lisäksi kiinteistötuloista maksetaan veroa normaalia alemman verokannan mukaan. Muut tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita. Tuloverolain 22.1 §:n mukaan yhtenä edellytyksenä yhteisön pitämiseksi yleishyödyllisenä, yhteisön tulee toimia yksinomaan yleiseksi hyväksi. Yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin harjoittaa toimintansa osana elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoiminta on tuloveronalaista (TVL 23 §) myös yleishyödylliselle yhteisölle ja sitä verotetaan yleisen voimassaolevan yhteisöverokannan mukaisesti. Jos yleishyödyllisellä yhteisöllä on sekä elinkeinotoimintaa että verovapaata toimintaa, yhteisön tulee erottaa nämä toiminnot selkeästi toisistaan. Elinkeinotoiminnan tulosta voidaan vähentää siihen kohdistuvat kulut, mutta verovapaan toiminnan kuluja ei voida vähentää. Jos samaa hyödykettä käytetään sekä verollisessa elinkeinotoiminnassa että verovapaassa toiminnassa, tulee kulut jakaa käytön suhteessa ja vain elinkeinotoiminnan kulut voidaan vähentää tulosta. Myös yleiskulut tulisi kohdistaa verottomaan ja verolliseen toimintaan erikseen. (Vierros ym. 2010, 113, 118, 122.)

2.3.1 Yleishyödyllisen yhteisön verovapaat tulot tuloverotuksessa

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita. Näitä ovat esimerkiksi jäsenmaksut, osingot, korkotulot, vuokratulot osakehuoneistosta, lahjoitukset sekä luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta. Jos joku näistä kuuluu yhteisön elinkeinotulolähteeseen, se on luonnollisesti tuloveronalaista elinkeinotuloa. (Verohallinto 2007, 16.) Myös muut kuin yllä luetellut tulot, jotka eivät kuulu yhteisön elinkeinotulolähteeseen ovat yhteisön henkilökohtaista tuloa, joka on yhteisölle verovapaata. Silloin niihin kohdistuvat menot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. (Myrsky 2004, 86.)

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä tuloverolain 23.3 §:ssä lueteltuja varainhankinnan muotoja eikä niihin verrattavasta toiminnasta saatuja tuloja. Näitä verovapaita henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvia tuloja ovat:

- yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo
- jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo
- adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo
- sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatu tulo ja
- bingo-pelin pitämisestä saatu tulo.

Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankinta saattaa olla muutakin kuin yllä listattu. Tällöin verotuksessa ongelmallista on määritelläkö listalta puuttuva toiminta verolliseksi elinkeinotoiminnaksi vai verovapaaksi varainhankinnaksi. Jos toimintaa ei pidetä sääntöjen mukaisena toimintana, toiminnan veronalaisuus arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien mukaisesti. (Myrsky 2004, 84–85, 98–99, Vierros ym. 2010, 122.) Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä käsitellään seuraavassa luvussa.

2.3.2 Elinkeinotoiminnan kriteerit

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n mukaan elinkeinotulolla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa, mutta elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole tarkemmin laissa määritelty, vaan se on täsmentynyt oikeuskäytännön perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana on pidetty tyypillisesti ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, laajaan tai laajahkoon asiakaskuntaan suuntautuvaa, itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjärisä ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja mikä ei liity yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. KHO:n ratkaisukäytännön perusteella toimintaa arvioidaan kokonaisuutena eikä tietyille tunnusmerkeille ole päätöksissä annettu erillisiä painoarvoja. (Myrsky & Linnakangas 2010, 80, 94–95; Valtionvarainministeriö 2009, 38.)

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan luonnetta arvioidaan Verohallinnon ohjeistuksen (2007, 23) mukaan aina tapauskohtaisesti. Arvioitaessa onko toiminta elinkeinotoimintaa, käytetään ohjeen mukaan mm. seuraavia kriteereitä:

- vieraan pääoman käyttö
- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toimintaan palkattu henkilökunta
- ansiotarkoitus / voiton tavoittelu
- toiminnan laajuus / suuri liikevaihto
- toiminnan jatkuvuus / säännöllinen toistuvuus
- käyvän markkinahinnan käyttäminen
- toimiminen kilpailuolosuhteissa
- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatarvikkeisiin tai suoritteisiin.

Lisäksi Verohallinto toteaa ohjeessaan (2007, 23), että jos yhteisö harjoittaa toimintaansa palkatulla henkilökunnalla, kattamalla toiminnasta aiheutuneet kulut suoritteiden myynnistä kertyvillä tuotoilla ja tarjoamalla vastaavia tuotteita tai palveluita kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, kysymys on yhteisön yritysmuodosta riippumatta lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnasta. Vastaavasti päinvastaiset seikat puhuvat sen puolesta, että toiminta ei ole yhteisön elinkeinotoimintaa. Lieventävänä seikkana pidetään myös yhteiskunnalta saatavaa tukea. Tällä tuella ei tarkoiteta elinkeinotoimintaa varten saatua tukea. (Verohallinto 2007, 23.)

Valtiontalouden tarkastusviraston tekemän tarkastuksen (2010, 41) mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa tulisi huomioida, että kilpailuneutraliteetti säilyisi yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan verotusta arvioitaessa. Kilpailuneutraliteetin turvaamiseksi verotuksen tulee olla tasapuolista ja yhdenmukaista. Valtiontalouden tarkastusviraston mukaan verotuksen katsotaan olevan neutraalia, jos se ei vaikuta suhteellisiin hintoihin, kuluttajien valintoihin, tuotantomenetelmiin tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Tarkastuksen mukaan kilpailuneutraliteetti ei toteudu, jos yritys pystyy saamaan sa verohuojennuksen avulla tarjoamaan hyödykkeitä halvemmalla hinnalla kuin muut toimijat. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2010, 41.)

Elinkeinotoiminnalle tyypillistä on voiton tavoittelu. Toiminta voidaan silti katsoa elinkeinotoiminnaksi vaikka toiminta ei tähtäisikään voiton maksimointiin. (Myrsky & Linnakangas 2010, 79–80; Tikka, Nykänen, Juusela, & Viitala 2013.) Toiminnasta saadun voiton käyttökohteella ei ole merkitystä arvioitaessa elinkeinoverolain soveltamista. Esimerkiksi voittoa tavoittelevan osakeyhtiön toiminta on liiketoimintaa, vaikka sen voitto käytettäisiin kokonaan yleishyödyllisiin tarkoituksiin. (Tikka ym. 2013.)

Yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa osittain myös elinkeinotoimintana pidettyä toimintaa. Mutta tällöin tuloverottomuuden ehtona on, ettei elinkeinotoiminta saa olla liian laajaa suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, vaan yleishyödyllisen toiminnan on oltavan aina ensisijaista toimintaa. Muun kuin yleishyödyllisen toiminnan tulee aina palvelulla varojen hankkimista yleishyödyllistä toimintaa varten. (Talari 2010, 24.) Verohallinnon ohjeissa eikä tuloverolaissa määritellä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa verovapaasti eikä hallinto-oikeuden ratkaisuihin ole otettu siihen kantaa. Siksi elinkeinotoiminnan laajuuden vaikutusta verollisuuteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti. (Valtionvarainministeriö 2009, 25.)

Tuloverossa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain jos sen toiminnasta saatua tuloa pidetään elinkeinotulona. Siten yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverollisuus määritellään tuloverotuksessa annetun päätöksen perusteella. Tästä yhteydestä johtuen, mikäli toimintaa pidetään elinkeinotoimintana tuloverotuksessa ja se on arvonlisäverolain piirissä, se on myös arvonlisäverollista. Periaatteessa verotuksessa tulon luonne ratkaistaan tuloverolain säännösten ja niitä koskevan oikeuskäytännön mukaan. (Nieminen ym. 2013, Vierros ym. 2010, 118.)

Yleishyödyllisen yhteisön, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa, tulee tehdä oma-aloitteisesti veroilmoitus. Verovirasto saattaa myös lähettää esitäytetyn veroilmoituslomakkeen yleishyödylliselle yhteisölle, myös tällöin veroilmoitus on annettava. Lisäksi jos yhteisön toiminta on muuttunut siten, että tulojen tai toiminnan yleishyödyllisyydestä on epäselvyyttä, kannattaa ilmoitus tehdä. Veroilmoituksessa yhteisö ilmoittaa oman käsityksensä yleishyödyllisyydestään sekä toiminnan tuotot ja kulut eriteltynä verottomaan toimintaan ja elinkeinotoimintaan. Ilmoittamalla tiedot heti oikein ja riittävän laajasti veroilmoituksessa, yhteisö välttää syylistymisen veroilmoituksen laimin-

lyöntiin. Siksi epäselvissä tilanteissa, joissa tulon luonteesta ei ole varmuutta tai olemassa on riski yleishyödyllisyys-aseman muuttumisesta, on syytä selvittää etukäteen, mitä riskien toteutuminen käytännössä yhteisölle tarkoittaa. (Vierros ym. 2010, 140–142.) Talari (2010, 54) huomauttaa, että mikäli useat elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät jonkin toiminnon osalta, kannattaa hakea Verohallinnolta verotuksen ennakkopäätöstä asian varmistamiseksi. Kustannusten kohdistaminen verottomaan ja verolliseen toimintaan on syytä myös tehdä heti alusta lähtien asianmukaisesti.

2.3.3 Yleishyödyllisen yhteisön koulutustoiminnan tuloverollisuus

Usein yleishyödyllisillä yhteisöillä on koulutustoimintaa, joista lakisääteisesti järjestetty tai lakisääteisesti tuettu koulutus on lähtökohtaisesti verovapaata (ALV 39–40 §). Koska koulutustoiminta ei ole tuloverolaissa määritelty verottomaksi, yleishyödyllisen yhteisön järjestämä lakiin perustumaton koulutus voi olla verotonta tai verollista riippuen katsotaanko se elinkeinotoiminnaksi vai ei. (Talari 2010, 70; Vierros ym. 2010, 125.) Verohallinnon ohjeistuksessa (2007, 27–28) todetaan, että koulutustoimintaa ei ole säädetty verovapaaksi TVL 23 §:ssä, joten koulutustoiminnan veronalaisuus ratkeaa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien arvioinnin perusteella. Jos koulutustilaisuus järjestetään ansiotarkoituksessa, toiminta on jatkuvaa ja kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin, on kyse yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta. Jos koulutus kohdistuu vain yhteisön omiin jäseniin, on kyse lähtökohtaisesti verovapaasta koulutustoiminnasta.

Tuloverolain 21 a §:ssä säädetään yliopistojen verovelvollisuudesta, jonka mukaisesti yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto on myös verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta kuten yleishyödylliset yhteisötkin.

2.4 Ammattikorkeakoululaki

Suomessa ammattikorkeakouluja ylläpitävät kunnat, kuntayhtymät, osakeyhtiöt tai säätiöt. Ammattikorkeakoulun ylläpitämiseen tarvittavan toimiluvan myöntää hakemusten perusteella valtioneuvosto. (Ammattikorkeakoululaki (351/2003) 6 §.)

Ammattikorkeakoululaissa (351/2003) säädetään mm. ammattikorkeakoulujen tehtävistä, ylläpitämisestä, toiminnan ohjauksesta, hallinnosta, opetuksesta, tutkinnoista, opiskelijoiden, henkilökunnasta ja rahoituksesta. Tässä tutkimuksessa viitekehykseen sisällytetään ainoastaan ammattikorkeakoulun tehtäviin, tutkintoihin ja tilauskoulutukseen liittyvät lain kohdat.

Ammattikorkeakoululain 4 §:ssä määritellään ammattikorkeakoulun tehtävät:

Ammattikorkeakoulujen tehtävänä on antaa työelämän ja sen kehittämisen vaatimuksiin sekä tutkimukseen, taiteellisiin ja sivistyksellisiin lähtökohtiin perustuvaa korkeakouluopetusta ammatillisiin asiantuntijatehtäviin, tukea yksilön ammatillista kasvua ja harjoittaa ammattikorkeakouluopetusta palvelevaa sekä työelämää ja aluekehitystä tukevaa ja alueen elinkeinorakenteen huomioon ottavaa soveltavaa tutkimus- ja kehitystyötä sekä taiteellista toimintaa. Tehtäviään hoitaessaan ammattikorkeakoulujen tulee edistää elinikäistä oppimista.

Ammattikorkeakoulut antavat ja kehittävät aikuiskoulutusta työelämäosaamisen ylläpitämiseksi ja vahvistamiseksi.

Lisäksi ammattikorkeakoululain 5 §:n mukaan ammattikorkeakoulun tulee tehtäviään suorittaessaan olla erityisesti omalla alueellaan yhteistyössä elinkeinoelämän ja suomalaisten sekä ulkomaisten korkeakoulujen ja muiden oppilaitosten kanssa.

Ammattikorkeakoulussa annettavasta opetuksesta säädetään lain 17 §:ssä seuraavasti:

Ammattikorkeakoulussa annetaan sille myönnetyn toimiluvan rajoissa korkeakoulututkintoon johtavaa opetusta ja ammatillista opettajankoulutusta. Lisäksi ammattikorkeakoulu voi järjestää tutkintojen osia sisältävää koulutusta avoimena ammattikorkeakouluopetuksena tai muutoin erillisinä opintoina sekä ammatillisia erikoistumisopintoja ja muuta aikuiskoulutusta.

Avoimena ammattikorkeakouluopetuksena tai muutoin erillisinä opintoina voidaan suorittaa ammattikorkeakoulututkintoon ja ylempään ammattikorkeakoulututkintoon kuuluvia opintoja, joiden suorittamiseen opiskelija on saanut ammattikorkeakoululta ajallisesti ja sisällöllisesti rajatun opinto-oikeuden.

Ammattikorkeakoulu voi järjestää maahanmuuttajille maksutonta koulutusta, jonka tavoitteena on antaa kielelliset ja muut tarvittavat valmiudet ammattikorkeakouluopintoja varten. Koulutuksen laajuudesta säädetään tarvittaessa valtioneuvoston asetuksella.

Tutkinnoista ja niiden tavoitteista lain 18 §:ssä säädetään, että ammattikorkeakoulussa voidaan suorittaa ammattikorkeakoulututkintoja ja ylempiä ammattikorkeakoulututkintoja. Ammattikorkeakoulututkinnot ovat korkeakoulututkintoja ja ylemmät ammattikorkeakoulututkinnot ovat ylempiä korkeakoulututkintoja. Tutkintojen asemasta korkeakoulututkintojen järjestelmässä säädetään valtioneuvoston asetuksella. Ammattikorkeakoulussa suoritettavista tutkinnoista, tutkintotavoitteista ja opintojen rakenteesta sekä muista opintojen perusteista säädetään valtioneuvoston asetuksella ja määrätään sen nojalla ammattikorkeakoulun tutkintosäännössä.

Lain 26 §:ssä säädetään ammattikorkeakoulututkintoon ja ylempään ammattikorkeakoulututkintoon johtavan opetuksen ja opiskelijoiden valintaan liittyvien valintakokeiden maksuttomuudesta opiskelijoille. 26 a §:ssä säädetään erikseen tilauskoulutuksen järjestämisestä. Säädöksen mukaan ammattikorkeakoulu voi järjestää EU:n ulkopuoliselle opiskelijaryhmälle korkeakoulututkintoon johtavaa opetusta niin, että koulutuksen tilaa ja rahoittaa Suomen valtio, toinen valtio, kansainvälinen järjestö, suomalainen tai ulkomainen julkisyhteisö, säätiö tai yksityinen yhteisö. Tilauskoulutuksena annettavan opetuksen on liityttävä ammattikorkeakoulun toimiluvassa määrättyyn koulutusalaan ja ammattikorkeakoululle vahvistettuun koulutusohjelmaan. Tilauskoulutus ei saa heikentää ammattikorkeakoulun antamaa perus- tai jatkokoulutusta. Ammattikorkeakoulun on perittävä tilauskoulutuksen järjestämisestä vähintään siitä aiheutuvat kustannukset kattava maksu.

Hallituksen esityksessä laeiksi yliopistolain ja ammattikorkeakoululain muuttamisesta (HE 97/2007) on kyseistä 26 a §:a perusteltu tarkemmin. Säädöksen tarkoituksena on ollut mahdollistaa korkeakouluille ulkomaille suuntautuvan tutkintoon johtavan tilauskoulutuksen järjestäminen. Tilauskoulutusta voidaan järjestää kuitenkin myös kotimaassa. Kyseisen säädöksen tarkoituksena ei ole, että tilauskoulutuksen avulla olisi mahdollisuus saavuttaa tutkinto lievemmin vaatimuksin kuin normaalissa tutkinto-opetuksessa. (HE 97/2007.)

Ammattikorkeakoulu-uudistus on parhaillaan käynnissä ja ammattikorkeakoulujen on syyskuun loppuun mennessä pitänyt jättää uudet ammattikorkeakoulun toimilupahakemuksensa. Uudet toimiluvat astuvat voimaan vuoden 2014 alusta. Uudistusprosessin yhtenä tavoitteena on ollut siirtää vastuu ammattikorkeakoulujen perusrahoituksesta kokonaan valtiolle ja ammattikorkeakouluista tehdään itsenäisiä oikeushenkilöitä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013, 5; Opetus- ja kulttuuriministeriö 2011.)

Ammattikorkeakoululain uudistuksessa yksityisille ammattikorkeakouluille korvattaisiin kompensatiojärjestelyllä niiden vuosina 2014–2016 tekemiin investointeihin sisältyvät arvonlisäverot. Lisäksi uudistuksen toisessa vaiheessa muutettaisiin myös yksityisten ammattikorkeakoulujen toimitiloihin liittyvää arvonlisäverokohtelua. Talouspoliittisen ministerivaliokunnan linjausten mukaan tuloverolain 21 a § ulotetaan koskemaan uudistuksen toisen vaiheen jälkeen ammattikorkeakouluosakeyhtiöitä, jolle valtioneuvosto on myöntänyt ammattikorkeakoulun toimiluvan. Ammattikorkeakoululainsäädännössä puolestaan varmistetaan, että uudistuksen toisen vaiheen mukaiset ammattikorkeakouluosakeyhtiöt vastaavat luonteeltaan yleishyödyllisiä yhteisöjä toimintansa suhteen. (HE 9/2013.) Koska lakiuudistukset on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle, ammattikorkeakoululain uudistamista ei käsitellä tutkimuksessa laajemmin.

3 Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelun tutkiminen

Vierroksen ym. (2010, 113) mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ongelmat ovat usein haastavia, sillä Verohallinnon ohjeistus ei ole laintasoinen normi eikä uusia linjaavia oikeustapauksia ole saatavilla. Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2009 työryhmän selvittämään yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tekemään ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Työryhmän tarkoituksena oli edistää yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuutta ja lisätä oikeusvarmuutta. Työryhmän suositusten mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen ohjeistusta tulisi täsmentää sekä arvioida mahdollisten lainmuutosten tarpeellisuutta. Lisäksi työryhmä suositteli Verohallinnon kehittävän yleishyödyllisten yhteisöjen veroneuvontaa. (Valtionvarainministeriö 2009, 7.)

Valtionvarainministeriön asettaman työryhmän tuloksista huolimatta yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on edelleen ongelmallista, mutta uutta oikeuskäytäntöä on etenkin koulutuspalveluiden osalta saatavilla. Tutkimuksessa selvitetään yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvää voimassa olevaa oikeutta pääasiassa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä sekä keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja analysoimalla. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään alan kirjallisuutta ja Verohallinnon ohjeita. Verotuksen ennakkopäätöksistä selvitetään onko niiden linjauksissa näkyvissä muutoksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyen. Tutkimuksen lopuksi haastatellaan vielä lyhyesti tutkimustulosten pohjalta KPMG Oy:n arvonalisäveroasiantuntijaa yleishyödyllisten yhteisöjen koulutuspalveluiden verotukseen liittyen.

Korkeakoulu Oy on ammattikorkeakoulua ylläpitävä osakeyhtiö, jota pidetään yleishyödyllisenä yhteisönä, joten sen toiminta on lähtökohtaisesti tuloverotonta. Yleishyödyllisen yhteisön arvonalisäverovelvollisuus taas on sidottu tuloveroon arvonalisäverolaissa, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö on arvonalisäverovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään elinkeinotulona (AVL 4 §). Mikäli tuloa pidetään tuloverolain mukaisena elinkeinotulona, siitä on maksettava tulovero. Jos taas tuloa ei pidetä elinkeinotulona, se ei myöskään ole yleishyödylliselle yhteisölle arvonalisäverollista. Koska toiminnan verollisuuteen liittyy aina tulkintaa, on oikeuskäytännöstä pääteltävä voimassa olevat linjaukset. Voimassa olevan oikeuden ja KHO:n

linjausten selvittäminen on Korkeakoulu Oy:lle tärkeää, sillä päätösten vaikutus Korkeakoulu Oy:n taloushallintoon ja toiminnan suunnitteluun on merkittävä. Korkeakoulu Oy:n koulutuspalveluiden verotus halutaan suorittaa lainmukaisesti oikein ja verotehokkaasti. Siksi yleishyödyllisinä pidettyjen yhteisöjen, kuten Korkeakoulu Oy:n, tarjoamien koulutuspalveluiden tämän hetkinen verotuskohtelu halutaan selvittää.

Korkeakoulu Oy ei tällä hetkellä ole arvonlisäverovelvollinen mistään toiminnastaan. Korkeakoulu Oy:llä on suunnitteilla uusia koulutuspalveluita, joita on tarkoitus myydä kotimaassa ja vientinä ulkomaille. Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotuksen tulokinnanvaraisuuden ja korkeimman hallinto-oikeuden uusimpien linjausten vuoksi Korkeakoulu Oy:lle on hyvin ajankohtaista selvittää lainmukaisesti oikea tapa toimia.

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn Korkeakoulu Oy:n arvonlisäverovelvollisuutta saamastaan tulosta tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa. Työssä selvitetään yleisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan liittyvää verotuskohtelua sekä analysoidaan tarkemmin yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamien koulutuspalveluiden osalta verotuksen ennakkopäätöksiä viitekehyksessä rakennetun tietopohjan ja tämän hetkisen oikeuskäytännön perusteella.

Tutkimuskysymykset ovat

- Mikä on voimassaolevan oikeuden mukainen yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelu?
 - Mitä yleishyödyllisen yhteisön toimintaa pidetään arvonlisäverollisena toimintana ja mitä arvonlisäverosta vapaana toimintana?
 - Milloin yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsotaan verolliseksi elinkeinotoiminnaksi ja milloin tuloverosta vapaaksi toiminnaksi?
- Millainen on yleishyödyllisen yhteisön, erityisesti Korkeakoulu Oy:n, tarjoamien koulutuspalveluiden verotuskohtelu tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa?
 - Onko koulutuspalvelujen verotuksen linjauksissa näkyvissä muutoksia?

Työssä keskitytään yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn korkeakoulun tarjoamien koulutuspalveluiden arvonlisä- ja tuloverotukseen. Muihin yleishyödyllisten yhteisöjen vero-

tukseen liittyviin kysymyksiin kuten perintö- ja lahjaverotus, varainsiirtovero, arpajaisvero, kiinteistövero, valmisteverotus ja oman käytön verotus ei perehdytä tässä tutkimuksessa. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan myös ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset sekä yleisesti yhdistysten ja säätiöiden varainkeruu. Lisäksi arvonlisäverolain mahdollisia muutoksia ja siitä johtuvia seurauksia ei tulla arvioimaan tässä tutkimuksessa, tutkimus rajataan käsittelemään vain voimassa olevaa oikeutta.

3.1 Tutkimusmenetelmä

Koska tutkimuksen tavoitteena on tutkia toimeksiannon aihetta analysoimalla valittua aineistoa, tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Kvalitatiivinen tutkimus on kokonaisvaltaista tiedonhankintaa, jossa aineisto kerätään todellisista tilanteista ja valitaan tarkoituksenmukaisesti. Aineistoa voidaan hankkia kvalitatiivisessa tutkimuksessa esimerkiksi erilaisia dokumentteja analysoimalla. Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen, ja se pyrkii ennemminkin löytämään tosiasioita kuin todentamaan niitä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161, 164.) Koskinen, Alasuutari ja Pelttonen (2005, 45) jakavat laadullisen tutkimuksen menetelmät neljään pääluokkaan: haastattelumenetelmät, havainnointimenetelmät, dokumentit ja narratiiviset diskurssi- ja keskusteluaineistot. Toimeksiannon tavoitteiden luonne huomioiden, tässä tutkimuksessa tutkimusmenetelmänä käytetään dokumenttitutkimusta, jossa empiirisenä aineistona, dokumenttiaineistona, ovat oikeustapaukset ja oikeuskäytäntö. Oikeustapauksina käytetään pääosin KHO:n päätöksiä ja lisäksi joitain keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja. Oikeustapausten lisäksi aiheeseen liittyvässä ammattikirjallisuudessa on käsitelty oikeuskäytäntöä, jota tullaan myös hyödyntämään voimassa olevan oikeuden selvittämiseksi. Tutkimuksessa keskitytään mahdollisimman ajankohtaisen oikeuskäytännön tutkimiseen.

Koska työn tavoitteena on selvittää voimassa olevaa oikeutta, tutkimusmenetelmä vastaa oikeastaan melko pitkälti oikeustieteissä käytettyä oikeusdogmaattista tutkimusta. Oikeusdogmatiikka eli lainoppi rakentuu voimassa olevan oikeuden varaan ja sen keskeisimpänä tutkimusongelmana on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Oikeusdogmaattiset tutkimusongelmat johtuvatkin oikeusjärjestyksen sisällön epäselvyydestä. Oikeusdogmatiikka pyrkii siten vastaamaan kysymykseen kuinka todellisessa tilanteessa

tulisi toimia voimassa olevan oikeuden mukaan. Oikeusdogmatiikka on pääasiassa oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimusta ja niiden sisällön tulkitsemista. Oikeusdogmatiikan tutkimusmenetelmät ovatkin hyvin lähellä kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. (Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, 20, 25.)

3.2 Oikeustapaukset tutkimusaineistona

Kuten Vierros, Pöyhönen ja Kallio (2010, 175) toteavat, yleishyödyllisten yhteisöjen verokohteluun liittyy usein tulkinnallisuutta. Siksi heidän mielestään on järkevää arvioida kokonaisvaltaisesti yhteisön toimintaan liittyviä tulkinnallisuuksia ja mahdollisia veroriskejä. Kirjoittajien mukaan riskien tasoa arvioitaessa on suositeltavaa hyödyntää verotus- ja oikeuskäytännössä annettuja linjauksia verottajan ohjeistuksen lisäksi.

Ennakkopäätösten tulkinnassa on kyse voimassa olevan oikeuden selvittämisestä. Pelkästään laeista on hankala saada selvää käsitystä voimassa olevasta oikeudesta. Lait ja ennakkotapaukset yhdessä antavatkin paremman kokonaiskuvan oikeuden linjauksista. Korkein hallinto-oikeus julkaisee vuosikirjassa sellaisia tapauksia, joita se itse pitää ennakkopäätöksenä. Vuosikirjaan valitaan päätökset, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai joilla on muutoin yleistä merkitystä. Näitä päätöksiä voidaan siis pitää tulkintaohjeina vastaavanlaisissa tapauksissa ja ne tullaan todennäköisesti ratkaisemaan samalla tavalla myöhemminkin. Toisaalta ennakkotapauksen vahvuuteen vaikuttaa onko päätös ollut yksimielinen vai onko siitä äänestetty. (Myrsky 2012, 255, 258–259.) Jos päätöstä ei ole tehty yksimielisesti vaan päätös on tiukan äänestyksen tulos, Myrskyn (2012, 259) mukaan on syytä välttää pitkälle menevien johtopäätösten tekemistä ennakkotapauksesta.

Talarin (2010, 5) mukaan siitä huolimatta, että Suomen oikeusjärjestelmässä ennakkopäätöksillä ei ole samanlaista merkitystä kuin esimerkiksi Yhdysvalloissa, pidetään yleisesti verotuksessa KHO:n julkaistuja vuosikirjapäätöksiä verotuskäytäntöä ohjaavina linjauksina. Siksi tässä tutkimuksessa voimassa olevan oikeuden selvittämiseksi empiria toteutetaan analysoimalla yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyviä oikeustapauksia.

3.3 Tutkimuksen eteneminen

Tutkimuksessa analysoidaan ensin yleisesti yleishyödyllisyyden, liiketoimintakäsitteen, ja elinkeinotoimintakäsitteen verotukseen liittyviä oikeustapauksia. Oikeustapausten perusteella tutkitaan mitä yleishyödyllisyyden, liiketoiminnan ja elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä painotetaan yleishyödyllisen yhteisön toiminnan arvonlisä- ja tuloverollisuutta arvioitaessa.

Seuraavaksi luvussa neljä analysoidaan edellä tehtyjen tulkintojen ja viitekehyksen perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen koulutustoiminnan verotuskohtelua oikeustapauksissa. Koulutustoiminnan osalta selvitetään, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet koulutuksen arvonlisäverollisuuden ja tuloverollisuuden arvioinnissa. Lisäksi analysoidaan onko tuloksista nähtävillä verotuskohteluun muutoksia tulevaisuudessa. Tulevaisuuden näkymistä haastatellaan myös KPMG OY:n veroasiantuntijaa, Anna Kallunkia. Lopuksi tehdään yhteenveto Korkeakoulu Oy:n yleishyödyllisenä yhteisönä ja lakisääteistä koulutusta antavana oppilaitoksena tarjoamien koulutuspalveluiden verotuksesta.

3.4 Yleishyödyllisyys oikeustapauksissa

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan verollisuutta arvioitaessa, on ensin syytä arvioida katsotaanko yrityksen toiminta ylipäättään yleishyödylliseksi. Jos yhteisön toiminta ei täytä yleishyödyllisyyden tunnusmerkkejä, ei yhteisöä pidetä yleishyödyllisenä, ja sitä verotetaan normaalien tulovero- ja arvonlisäverosäännösten mukaisesti. Kuten edellä on todettu, yleishyödyllisyyttä arvioidaan tuloverolaissa määriteltyjen, melko epätarkkojen tunnusmerkkien perusteella: toiminta yksinomaan yleiseksi hyväksi, toiminta ei voi kohdistua vain rajoitettuun henkilöpiiriin eikä saa tuottaa taloudellista etua toimintaan osallistuville. Kaikkien tunnusmerkkien tulee täytyä samanaikaisesti, jotta yhteisö voisi olla yleishyödyllinen. Verohallinnon ohjeissa (2007, 3-4) painotetaan, että yleishyödyllisyyttä arvioidaan kokonaisuutena todellisen toiminnan perusteella. Yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin harjoittaa osana toimintaansa veronalaista elinkeinotoimintaa menettämättä yleishyödyllisyys-statustaan. Elinkeinotoiminnan osuuden vaikutusta yleishyödyllisyyteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti.

Yksinomaan yleiseksi hyväksi

Jotta yhteisön toimintaa voitaisiin pitää yleishyödyllisenä, tulee toiminnan olla yleistä ja hyödyllistä. Toiminta ei saa myöskään palvella yksityisiä taloudellisia tarkoituksia (esim. tietyn toimialan markkinointi-, tiedotus- ja koulutusyhdistykset, joiden pääasiallisena toimintana on tukea jäsenyrityksiä), sillä tällöin yhteisö ei toimi yleiseksi hyväksi eikä sitä voida pitää yleishyödyllisenä. (Verohallinto 2011b.) Verohallinnon (2007, 7) ohjeen mukaan toiminta, joka palvelee laajasti kotimaista talouselämää ja muita kuin taloudellisia etuja, voidaan katsoa yleishyödylliseksi jos siihen katsotaan liittyvän aatteellista ja kansantaloudellista hyötyä. Yleishyödyllisyys-statusen voi myös saada jos kyse on yleisemmästä edunvalvonnasta, eikä toiminta aiheuta kilpailuhaittaa elinkeinonharjoittajille. Seuraavassa tapauksessa yhdistyksen toiminnan katsottiin kohdistuvan vain sen jäseniin ja edistävän jäseniensä elinkeinotoimintaa, eikä yhdistystä siksi voitu pitää yleishyödyllisenä

KHO 11.11.1994/5599: Yhdistyksen tarkoituksena on sääntöjen mukaan saattaa toiminta-alueellaan varsinaista taksiliikennettä tai muuta ammattimaista henkilötilausliikennettä muilla kuin linja-autoilla harjoittavat henkilöt ja oikeuskelpoiset yhteisöt läheiseen yhteistoimintaan keskenään, valvoa jäsentensä ammatillisia ja sivistyksellisiä etuja, toimia hyödyllisten uudistusten aikaansaamiseksi autoliikenteen alalla, kehittää hyvää ja toverillista yhteisymmärrystä jäsentensä keskuudessa ja estää heidän keskinäistä epälojaalia kilpailuaan. Tarkoituksenaan yhdistys toteutti järjestämällä neuvottelu- ja valistustilaisuuksia sekä illanviettoja, tekemällä toiminta-alueensa viranomaisille esityksiä ja antamalla lausuntoja paikkakunnan liikennettä ja erityisesti ammattimaista taksiliikennettä koskevista asioista sekä tekemällä esityksiä ja antamalla lausuntoja alan valtakunnalliselle liitolle liikennettä ja jäseniä koskevista asioista. Yhdistyksen toiminta rahoitettiin jäsenmaksutuloilla sekä kuljettajakurssien järjestämisestä, lehden julkaisemisesta, taksitarkastajatoiminnasta, takalasimainonnasta ja ajopäiväkirjojen ja tilikirjojen välittämisestä saaduilla tuloilla. Yhdistyksen tuloja käytettiin paitsi varsinaisen toiminnan aiheuttamiin kuluihin yhdistyksen aikaisemmin harjoittamasta liiketoiminnasta aiheutuneiden takausvastuiden suorittamiseen. Yhdistyksen katsottiin tosiasiallisen toimintansa perusteella ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa, minkä vuoksi yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Äänestys 4-3.

Henkilöpiirin laajuus

Yleishyödyllisyyttä arvioitaessa tutkitaan sitä henkilöpiiriä, johon toiminta pääasiassa kohdistuu. Henkilöpiirin tulee olla riittävän laaja, jotta toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä. Toiminnan kohdistuessa pieneen tai rajoitettuun henkilöryhmään, toiminta ei täytä yleisen hyvän kriteeriä. Toisaalta yleinen hyvä ei tarkoita sitä, että toimintapiirin pitäisi olla rajoittamaton tai hyvin laaja. (Verohallinto 2011b.) Seuraavassa KHO:n päätöksessä toiminta kohdistuu vain rajoitettuun henkilöpiiriin eli kaikki vaadittavat tunnusmerkit eivät täyty ja siten yhteisöä ei pidetty yleishyödyllisenä.

KHO 19.12.2005/3416: Liiton tarkoituksena oli edistää toiminnallaan kaupan alalla toimivien jäsentensä ammatillista ja taloudellista yhteistyötä, liiketoiminnan kannattavuutta ja kilpailukykyä sekä yleisten toimintaedellytysten kehittämistä. Liiton oma välitön toiminta muodostui sellaisten etujen ja palvelujen tarjoamisesta jäsenilleen, jotka auttoivat jäsenten liiketoiminnan ja kilpailukyvyn kehittämistä sekä saivat aikaan kustannussäästöjä. Liiton toiminta kohdistui tiettyyn kauppiasryhmittymään, joten sen pääasiallisena tarkoituksena ei ollut koko alan edunvalvonta. Liittoa ei siten pidetty tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna työmarkkinajärjestönä eikä muunakaan lainkohdassa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Liitto oli arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin perusteella merkitty hakemuksensa mukaisesti toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi 1.7.2001 lukien.

Edun tuottaminen osallisille

Tuloverolain mukaisesti yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos se käyttää osankin varoistaan perustajan tai hänen läheistensä hyväksi osinkoina, voitto-osuutena, kohtuullista suurempana palkkana tai muuna etuna. Laissa tarkoitettun taloudellisen edun antamisena pidetään myös sitä, jos yhteisön tarkoituksena on jäsentensä kustannusten minimointi. Verohallinnon (2007, 12) ohjeissa myös huomautetaan, että yleishyödylliset yhteisöt eivät voi tavoitella tuloja taloudellisen edun vuoksi vaan voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa. Lisäksi verovapaana varainhankintana hankittuja varoja tulee käyttää yleishyödylliseen toimintaan. Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisemassa tapauksessa osakeyhtiön ei katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö, sillä se saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkoina.

KHO 3.3.1980/1181: Osakeyhtiön toimialana oli matkailuelinkeinojen harjoittaminen ylläpitämällä leirintäalueita, retkeilymajoja ja muita matkailua palvelevia laitoksia sekä harjoittamalla matkatoimistoliikettä. Yhtiön osakkaina olivat kaupunki sekä eräät, suurimmaksi osaksi yleishyödylliset yhteisöt. Yhtiö oli antanut kaupungilta vuokraamansa leirintäalueen vuokralle eräälle osakasyhteisölleen. Matkatoimistoliikkeen harjoittaminen käsitti leirintäalueen paikkojen varaamista sekä majoitus- ja laivalippujen välitystä. Tuloja yhtiö sai myös muun muassa kuntien avustuksina. Yhtiö saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkona. Yhtiötä ei pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä.

Yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan osuudet

Yleishyödyllisen toiminnan tulee olla yhteisön pääasiallista toimintaa, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Jos liiketoiminnasta muodostuu niin merkittävä osa toimintaa, että sitä voidaan pitää toiminnan painopisteenä, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä. (Verohallinto 2011b.) Verohallinnon ohjeissa Esimerkkitilanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta (Verohallinto 2011c) on annettu esimerkkejä mm. elinkeinotoiminnan tai muun kuin yleishyödyllisen toiminnan harjoittamisen vaikutuksesta yleishyödyllisyyteen. Seuraavasta Verohallinnon antamasta esimerkistä käy ilmi kokonaisuuden merkitys toiminnan verollisuuden arvioinnissa.

Sosiaalialalla toimivan yhdistyksen tarkoituksena on estää ihmisten yhteiskunnasta syrjäytymistä eri keinoin. Yhdistyksellä on vapaaehtoisvoimin ja lahjoitusvaroin ylläpidettävää ilmaisupalveluna tarjottavaa vertaistuki- ja sosiaalitoimintaa. Lisäksi yhdistys myy kunnalle sosiaalialan tuotteistettuja palveluita elinkeinotoiminnan ehdoin samalla tavoin kuin alalla toimivat yritykset. Tämä toiminta muodostaa suurimman osan yhdistyksen toiminnasta. Koska harjoitettu laajamittainen elinkeinotoiminta kuitenkin liittyy läheisesti yhdistyksen yleishyödyllisenä pidettävän tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan yhdistystä pitää yleishyödyllisenä laajasta elinkeinotoiminnan harjoittamisesta huolimatta. Kunnalle tapahtuvaa palvelunmyyntitoimintaa pidetään yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana.

Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana olleessa tapauksessa säätiön yleishyödyllinen toiminta oli jäänyt vain pieneksi osaksi sen varsinaista toimintaa ja siksi sitä ei pidetty enää yleishyödyllisenä yhteisönä.

KHO 01.03.2000/404: Korkein hallinto-oikeus totesi, että jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli ollut säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen. Säätiölle oli vuoteen 1992 mennessä kertynyt noin 7 miljoonaa markkaa varoja, joita ja pankeilta lainaksi otettuja 11 miljoonan markan varoja oli käytetty varojen sijoittamiseksi tulonhankintaan. Säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli niin ollen muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtuneen vuokraustoiminnan muodossa toteutettu tulonhankinta. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi, ja sitä oli estänyt muun muassa varojen sitoutuminen suurelta osin lainavaroin harjoitettuun vuokraustoimintaan. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, että säätiötä ei voitu verovuonna 1995 pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan, siis myös vuokraustoiminnasta, verovelvollinen.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukselliseen asemaan tulkitsemiseen liittyy myös seuraava ongelma. Koska yleishyödyllisen yhteisön ei tarvitse tehdä veroilmoitusta jos toiminta on yleishyödyllistä, saattaa yhteisö pitää itseään yleishyödyllisenä vuosia vaikka verottaja olisikin toista mieltä. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on kuitenkin verovelvollisella. Alla olevassa tapauksessa yhdistyksellä ei ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta.

KHO 5.3.2010/413: A ry oli harjoittanut työterveysasematoimintaa vuosikymmeniä ja merkitty vuonna 1980 Verohallinnon työnantajarekisteriin. Yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta, vaikka se olisi verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n nojalla ollut verovelvollinen sellaisen vuosittain antamaan. Yhdistykseltä ei oltu pyydetty veroilmoituksia eikä se ollut ollut tulo- ja varallisuusverotuksen kohteena. Yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus ensimmäisen kerran vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Yhdistystä ei pidetty toimitetussa verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja sille vahvistettiin verotettava elinkeinotulo ja verotettava varallisuus. Hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen valituksesta myös, ettei yhdistys ollut yleishyödyllinen yhteisö vaan verovelvollinen tulonsa ja varallisuutensa perusteella, mutta luottamuksensuojan huomioon ottaen poisti yhdistykseltä tuloveron ja varallisuusveron suorittamisvelvollisuuden.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan. Yhdistyksen tulo- ja varallisuusverovelvollisuuteen liittyvät kysymykset eivät ole olleet tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamiseen toimivaltaisen verohallinnon yksikön ratkaistavina. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta anne-

taan, on verovelvollisella. Yhdistyksellä ei tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut tässä tilanteessa yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden veronalaisuudesta sellaista käytäntöä, jonka mukaisesti yhdistys olisi toiminut. Yhdistys ei voinut saada asiassa säännönmukaisessa verotuksessa luottamuksensuojaa. Verovuosi 2004

Yhteisön yleishyödyllisyys siis arvioidaan kokonaisuutena verovuosittain tuloverolaissa (TVL 22 §) lueteltujen ehtojen sekä tosiasiallisen toiminnan perusteella.

3.5 Liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta oikeustapauksissa

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus määritellään AVL 4 §:ssä, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaisena elinkeinotulona. Kuitenkin AVL 1 §:n mukaisesti vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden tai palveluiden mynnistä suoritetaan arvonlisäveroa. Yleisesti oikeuskäytännön perusteella pidetään liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toiminta ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Lisäksi jos myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla esiintyvien hyödykkeiden kanssa, myynnin katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Seuraava tapaus selvittää AVL:n liiketoiminnan ja TVL:n elinkeinotoiminnan käsitteiden eroa. Tapauksessa toiminnan katsottiin tapahtuvan AVL 1 §:ssä tarkoitetun liiketoiminnan muodossa, mutta toiminnasta saatua tuloa ei silti pidetty TVL:n mukaisena elinkeinotulona.

KHO 30.08.2000/1754: Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö ylläpiti ammatillisista oppilaitoksista annetussa laissa (487/1987) tarkoitettua opetushallituksen alaista hotelli- ja ravintolaoppilaitosta Opintoihin sisältyi neljä opintoviikkoa kestävä työharjoittelu ja opintoihin sisältyi opetusta säätiön oppilaitoksen yhteydessä ylläpitämissä ravintoloissa. Oppilaitoksessa voitiin suorittaa lisäksi aikuiskoulutusjärjestelmään kuuluvia ammatillisia perustutkintoja sekä ammatti- ja erikoisammattitutkintoja. Tutkintoihin sisältyi tarvittaessa myös opetusta ravintoloissa. Lisäksi oppilaitoksessa järjestettiin työ-

voimahallinnon ostamaa koulutusta, johon sisältyi opetusta säätiön ravintoloissa. Kaikilla ravintoloissa työskentelevillä oli opetusvelvollisuus. Opetusravintolatoiminnan tuotot olivat 7,5 miljoonaa markkaa vuonna 1994, 6,9 miljoonaa markkaa vuonna 1995 ja 6,7 miljoonaa markkaa vuonna 1996.

Opetusravintolassa tapahtuva myynti oli tavanomaista ravintolapalvelun myyntiä, joka oli jatkuvaa, periaatteessa rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden ravintolapalveluja myyvien elinkeinonharjoittajien kanssa. Ravintolapalvelujen myynti tapahtui liikevaihtoverolain (559/1991) 2 §:n 1 kohdassa ja arvonnäisäverolain (1501/1993) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liike-toiminnan muodossa. Koulutuksen yhteydessä tuotettujen palvelujen myynnistä, joka oli osa säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa, saatu tulo ei kuitenkaan ollut säätiölle tuloverolaissa (1535/1992) tarkoitettua veronalaista elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö oli liikevaihtoverolain 17 §:n ja arvonnäisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, säätiö ei ollut liikevaihtoverovelvollinen eikä arvonnäisäverovelvollinen harjoittamastaan opetusravintolatoiminnasta.

Ansiotarkoituksessa tapahtuva toiminta

Ansiotarkoituksella tarkoitetaan arvonnäisäverotuksessa muutakin taloudellista hyötyä, jota toiminnalla tavoitellaan kuin pelkästään voittoa. Sillä, mihin tarkoitukseen tai kenen hyödyksi voitto käytetään, ei ole merkitystä. Myös omakustannushintaan tapahtuva myynti voi olla ansiotarkoituksessa tapahtuvaa. Tappiollisenkin toiminnan voidaan katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Toisaalta myös ansiotarkoituksessa tapahtuva voitollinen toiminta voi olla verotonta, jos muut liiketoiminnan tunnusmerkit puuttuvat. Tällöin on yleisesti kyse yleishyödyllisen yhteisön tuloverottomasta varainhankinnasta, jolloin se ei myöskään ole arvonnäisäverollista. (Kallio ym. 2013, 24.)

Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisemassa tapauksessa toiminnan katsottiin tapahtuvan ansiotarkoituksessa ja siten liiketoiminnan muodossa vaikka yhteisön koulutus- ja valmennustoiminta olikin tappiollista.

KHO 19.12.2005/3416: Liitto peri jäseniltään jäsenmaksun. Liitto järjesti lisäksi jäsenilleen muun muassa koulutus- ja valmennustilaisuuksia, joihin osallistujilta se peri osallistumismaksun. Liiton jäsenmaksu- ja osallistumismaksutulot eivät olleet kysymyksessä

olevana aikana kattaneet kaikkia tilaisuuksien järjestämisestä aiheutuneita kuluja, vaan osa kuluista oli katettu liiton sijoitustoiminnan tuotoista. Liitto harjoitti toimintaansa tavoittelematta ja saamatta siitä itselleen voittoa, mutta sen harjoittama toiminta tuotti sen jäsenille taloudellista hyötyä. Liiton toiminta ja sen suorittamat palvelut liittyivät liiton jäsenten liiketoimintaan. Liiton ja sen jäsenten toiminnalla oli siten kokonaisuudessaan ansiotarkoitus. Liiton katsottiin harjoittavan toimintaansa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

Myös seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemässä tapauksessa toimintaa pidettiin liiketoimintana, sillä toiminnan katsottiin kokonaisuutena tapahtuvan ansiotarkoituksessa tuottaen jäsenille taloudellista hyötyä.

KHO 22.5.1996/1582: Yhdistyksen tarkoituksena oli pakkausalan kehityksen edistäminen. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys suunnitteli, koordinoi ja soveltuvilta osin toteutti pakkausalaan liittyvää tutkimus-, kehitys- ja koulutustoimintaa alan ulkomaisia ja kotimaisia asiantuntijoita tarpeen mukaan apuna käyttäen. Yhdistys osallistui myös alan standardisointiin ja tilastointiin ja se tuotti alaan liittyvää tietoa jäsenilleen. Yhdistys peri jäseniltään jäsenmaksuja yhdistyksen jäsenpalvelutoiminnasta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi. Jäsenmaksutuloilla rahoitettiin osittain myös yhdistyksen tutkimustoimintaa. Yhdistyksen tuloista pääosan muodostivat projektikohtaiset rahoitustulot, jotka yhdistys hankki tutkimusprojekteihin osallistuvilta yrityksiltä ja julkisista rahoituslähteistä haettavina avustuksina. Projektikohtaisilla rahoitustuloilla katettiin pääosa yhdistyksen tutkimustoiminnasta aiheutuvista kustannuksista. Yhdistys harjoitti toimintaansa tavoittelematta ja saamatta siitä itselleen voittoa. Yhdistyksen toiminta ja sen suorittamat palvelut liittyivät yhdistyksen jäsenten liiketoimintaan ja ne tuottivat tässä toiminnassa jäsenille taloudellista hyötyä. Yhdistyksen ja sen jäsenten toiminnalla oli siten kokonaisuutena ansiotarkoitus. Kun lisäksi verotuksen neutraalisuus ja veron kertaantumisen estäminen puolsivat yhdistyksen verovelvollisuutta, katsottiin, että yhdistyksen toiminta tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

Kilpailuolosuhteissa toimiminen

Jos yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa toimintaansa kilpailuolosuhteissa, katsotaan toiminta usein liiketoiminnaksi kuten seuraavassa KHO:n päätöksessä. Merkitystä oli myös ansaintatarkoituksella sekä jatkuvuudella ja rajoittamattomalla asiakaskunnalla.

KHO 30.1.1997: Säätiö, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti tarkoituksensa mukaista kaupungin teatteritoimintaa. Säätiö oli tuon toiminnan osalta arvonlisäverolain 4 §:n nojalla vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta. Teatteritoiminta oli jatkuvaa, suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden kulttuuri- ja vapaa-ajanviettopalvelujen kanssa. Toimintaa oli julkisesta tuesta huolimatta katsottava harjoitetun ansiotarkoituksessa. Teatteritoimintaa harjoitettiin näin ollen arvonlisäverolaissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Säätiöllä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi tästä toiminnastaan. Ennakkotieto ajalle 1.1.1995-31.12.1996

3.6 Elinkeinotoiminta oikeustapauksissa

Elinkeinotoiminnan vakiintuneina tunnusmerkkeinä pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa, itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriskeä ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja mikä ei liity yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Verohallinto on myös listannut useita kriteereitä, joita käytetään arvioitaessa pidetäänkö yleishyödyllisen yhteisön tiettyä toimintaa elinkeinotoimintana vai ei. Näitä on käsitelty luvussa 2.3.2 Elinkeinotoiminnan kriteerit.

Kallion ym. (2013, 56) mukaan joidenkin tunnusmerkkien merkitystä on pidetty suurempana kuin toisten arvioitaessa yleishyödyllisen yhteisön toiminnan verollisuutta. Näitä ovat voiton tavoittelu, toiminnan huomattava laajuus, myynnin selkeä suunnitelmallisuus sekä kilpailu yleisesti tarjottavien tuotteiden kanssa. Jos kaksi tai useampi näistä toteutuu toiminnassa, on se Kallion ym. (2013, 56) mukaan usein johtanut verollisuuteen.

Ansiotarkoitus

Elinkeinotoiminnan merkittävin tunnusmerkki on voiton tavoittelu eli ansiotarkoitus. Ansiotarkoituksella tarkoitetaan kaikenlaista voiton tavoittelua, kuten liiketoiminnan tunnusmerkkien yhteydessä myös todettiin. Saadun voiton käyttötavalla ei ole merkitystä jos toiminnan tarkoituksena on voiton saavuttaminen. Toimintaa tulkitaan elinkeinotoiminnaksi sitä helpommin mitä suuremmat tuotot ovat, mutta euromääräistä rajaa ei

pystytä antamaan vaan toiminnan veronalaisuus arvioidaan aina tapauskohtaisesti. (Myrsky 2004, 93; Vierros ym. 2010, 120.)

Tapauksessa, jossa yhdistyksen ilmoitusmyynnistä saadut tuotot olivat 2080 euroa, KHO katsoi, ettei toiminta ollut veronalaista elinkeinotoimintaa mm. tuottojen vähäisestä määrästä johtuen.

KHO 4.3.2010/411: Paikallinen Lions Club ry oli vuonna 2005 julkaissut palvelukartan, johon se oli myynyt mainostilaa. Julkaisutoiminnan tuotot olivat olleet 5 410 euroa ja kulut 3 330 euroa, joten nettotulo oli ollut 2 080 euroa. Tuotot olivat kertyneet paikallisilta yrityksiltä mainostilasta perityistä korvauksista, joiden oli esitetty olevan osaksi myös tukea yhdistyksen toimintaan. Mainosten hankinta oli tapahtunut talkootyönä. Palvelukartat oli jaettu ilmaiseksi kunnan asukkaille ja kesävieraille. Asukkaita kunnassa oli noin 12 000. Julkaisutoiminnasta saatu tulo oli käytetty erilaiseen avustustoimintaan. Yhdistys oli julkaissut palvelukarttoja vuosina 2001, 2003 ja 2005. Kun otettiin huomioon palvelukarttatoiminnan laatu ja laajuus sekä siitä saadun tulon vähäinen määrä, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei palvelukarttojen julkaisutoiminnasta saatua tuloa ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona vaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa lueteltuihin tuloihin verrattavana verovapaana varainhankinnan tulona. Verovuosi 2005.

Liittyminen yleishyödylliseen toimintaan

Seuraavassa tapauksessa messutoiminnan ei katsottu välittömästi liittyvän yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja siten toiminta katsottiin elinkeinotoiminnaksi. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä tapauksessa täyttyivät rajaamaton henkilöpiiri, kohtuullinen tuotto (ansaintatarkoitus) ja jatkuvuus.

KHO 9.4.1997/801: Erään teknillisen korkeakoulun opiskelijoiden tutkimus- ja harrastustoimintaa tukeva yleishyödyllinen yhdistys järjesti vuosittain kaksipäiväiset maakunnalliset ja yleisölle avoinna olevat messut, joiden kävijämäärä oli noin 18.000 henkeä. Kysymyksessä olivat seitsemännet perättäisinä vuosina järjestetyt messut. Messujen tuotot olivat noin 570.000 markkaa ja kulut noin 425.000 markkaa. Yhdistyksen messutoiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, saama tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa. Äänestys 6-1.

Toisessa korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa taas toiminnan katsottiin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä kursseista saadut tulot olleet yhdistykselle verollista elinkeinotuloa.

KHO 19.10.1998/2233: Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura järjesti tarkoituksensa toteuttamiseksi erilaisia liikuntaharjoituksia ja kilpailuja sekä kursseja, näytöksiä ja juhlia. Yhdistyksen harjoittaman kurssitoiminnan, joka käsitti muun muassa aerobictuntien ja budokurssien järjestämisen yhdistyksen jäsenille, katsottiin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Kurssitoiminnasta osanotto-, harjoitus- ja kurssimaksujen muodossa saatu tulo ei näin ollen ollut yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettua veronalaista elinkeinotuloa. Yhdistyksen jäsenillä teetetystä vähäisestä talkootyöstä, lahjoituksena saatujen tavaroiden satunnaisesta mynnistä sekä kerran vuodessa ilmestyvän osoitemuiston mainostilan mynnistä saatua tuloa ei toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen myöskään pidetty yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonnalisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistys ei ollut arvonnalisäverovelvollinen harjoittamastaan toiminnasta.

Kilpailuolosuhteissa toimiminen

Vierroksen ym. (2010, 121) mukaan toiminnan veronalaisuutta arvioitaessa on nykyään ollut merkittävää toimiiko yhteisö kilpailuolosuhteissa. Tämän toteaa myös Myrsky, (2004, 264) jonka mukaan kilpailuneutraliteettiin tullaan todennäköisesti kiinnittämään tulevaisuudessa enemmän huomiota. Myös Verohallinto (2007, 23) painottaa ohjeistuksessaan kilpailuolosuhteissa toimimisen olevan keskeinen tekijä toiminnan katsomiseksi elinkeinotoiminnaksi.

Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä kilpailuolosuhteilla, ansiotarkoituksella, suunnitelmallisuudella, jatkuvuudella ja toiminnan kohdistumisella rajoittamattomaan asiakaspiiriin oli vaikutusta toiminnan katsomiseksi elinkeinotoiminnaksi.

KHO 13.5.1997/1159: Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta ylläpitämällä ympärivuotista liukkaan kelin ajoharjoittelutal-
taa ja tähän liittyvää muuta ajoharjoittelutal-
ta. Säätiö peri radan käytöstä maksuja, jotka sen hallitus oli määrännyt itsekannattavuusperiaatteella voittoa tavoittelematta. Ajohar-

joitteluradan ja ajoharjoittelutilan käyttöoikeuden luovuttaminen maksua vastaan kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Toiminnan katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä myöskään tuloverolain 23 §:n nojalla tuloverotuksessa verovapaana, vaan se oli säätiön veronalaista elinkeinotuloa. Säätiön oli niin ollen, ottaen huomioon arvonlisäverolain 4 §:n säännös, suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan ajoharjoitteluradan ja ajoharjoittelukoulutustilan maksua vastaan tapahtuvasta käyttöoikeuden luovuttamisesta, jota oli pidettävä arvonlisäverolain 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettuna verollisena kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden luovuttamisena. Rekisteröinti 1.10.1995 lukien. Äänestys 5-2-1.

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaa varainhankinta

Tuloverolain 23.3 §:ssä on lueteltu yleishyödyllisen yhteisön normaaleita varainhankinnan muotoja, jotka ovat tuloverotuksessa verovapaita. Myös niihin verrattavasta toiminnasta saadut tulot ovat verovapaita yleishyödylliselle yhteisölle.

Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemässä tapauksessa yhdistyksen julkaiseman jäsenluettelon ilmoitusmyynnistä saatu tulo katsottiin olevan TVL 23.3 §:ssa tarkoitettua verotonta varainhankintaa vaikka tuotto olikin merkittävän suuri. Merkitystä oli rajatulla henkilöpiirillä ja tulojen liittymisellä yleishyödylliseen toimintaan.

KHO 30.1.1997/187: Yleishyödyllinen yhdistys julkaisi kerran vuodessa ilmestyvää jäsenluetteloa. Jäsenluetteloon yhdistys oli hankkinut yrityksiltä ilmoituksia, joista ilmeni muun muassa yritysten tiedotushenkilöt ja heidän yhteystietonsa. Ilmoitusten osuus jäsenluettelosta oli noin 70 prosenttia. Jäsenluettelon ilmoitustuotot vuonna 1994 ovat olleet 589.466 markkaa ja myyntituotot 8.463 markkaa sekä julkaisun nettotuotto 318.090 markkaa. Julkaisutoiminta tapahtui arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kun jäsenluettelo kuitenkin palveli yhdistyksen jäseniä näiden ammatin harjoittamisessa ja sen pääasiallinen jakelutapa oli jäsenyyteen perustuva lähettäminen jäsenmaksuetuna, julkaisu oli tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu. Näin ollen jäsenluettelon ja sen ilmoitustilan myynnistä saatu tulo ei ollut yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Yhdistys ei siten myöskään

ollut arvonnäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen jäsenluettelon julkaisemisesta saamistaan tuloista. Äänestys 6-2.

Vastaavaan ratkaisuun päädyttiin aiemmin käsitellyssä KHO tapauksessa (KHO 4.3.2010/411), jossa korkein hallinto-oikeus katsoi Lions Club ry:n mainosmyynnin julkaisuunsa kuuluvan TVL 23.3 §:ssä lueteltuihin verovapaisiin varainhankinnan muotoihin eikä toimintaa siten pidetty yhteisön elinkeinotulona.

4 Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama koulutustoiminta oikeuskäytännössä

Koska koulutustoimintaa ei ole tuloverolaissa säädetty verottomaksi, arvioidaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman koulutustoiminnan verollisuutta edellä käsiteltyjen elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Siten koulutustoimintaa, jota harjoitetaan ansiotarkoituksessa, joka on jatkuvaa, kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin ja tapahtuu kilpailuolosuhteissa eikä liity läheisesti yleishyödylliseen toimintaan, pidetään yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana.

Arvonlisäverolaissa lakisääteinen koulutus on säädetty arvonlisäverottomaksi, mutta muu kuin lain perusteella järjestetty tai tuettu koulutustoiminta on arvonlisäverollista, jos sitä harjoitetaan AVL 1 §:n mukaisesti liiketoiminnan muodossa. Jos yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa koulutustoimintaa pidetään elinkeinotoimintana, on se myös arvonlisäverollista AVL 4 §:n tuloveroyhteydestä johtuen, mutta vain jos se ei ole AVL 40 §:ssä verosta vapautettua lain perusteella järjestettyä tai tuettua koulutusta.

Tässä luvussa analysoidaan oikeustapausten perusteella, mitkä tekijät vaikuttavat yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman koulutustoiminnan arvonlisäverollisuuteen ja tuloverollisuuteen.

4.1 Koulutustoiminnan liittyminen yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen

Jos koulutustoiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön toimintaan, sitä ei ole pidetty elinkeinotoimintana oikeuskäytännössä. Tällöin merkitystä ei ole ollut jatkuvuudella, suunnitelmallisuudella eikä sillä, että koulutustoiminta on suuntautunut rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Toisaalta tällainen koulutustoiminta ei ole tapahtunut kilpailuolosuhteissa. (Talari 2010, 71.)

Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisemassa tapauksessa suuri merkitys oli toiminnan liittymisellä yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Huolimatta siitä, että kurssitoiminta katsottiin liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi, sen katsottiin

liittyvän niin läheisesti yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan, että tuloa ei pidetty yhdistyksen tuloveronalaisena elinkeinotulona.

KHO 26.9.1996/3013: Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys suoritti muun ohella neuvontatyötä sekä järjesti kokouksia, kurssseja sekä esitelmä- ja neuvontatilaisuuksia. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonnalisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittaman neuvonta- ja kurssitoiminnan katsottiin kuitenkin liittyvän välittömästi sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä tulo näin ollen ollut yhdistykselle tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonnalisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonnalisävero harjoittamastaan neuvonta- ja kurssitoiminnasta.

Toisessa uudemmassa tapauksessa taas yrityskoulutuksen, jota ei järjestetty tai tuettu minkään lain nojalla, osuus verrattuna lakisääteiseen koulutustoimintaan oli merkittävän suuri. KVL katsoi toimintaa harjoitettavan liiketoiminnan muodossa, kun otettiin huomioon myös toimiminen kilpailuolosuhteissa. Tapauksessa merkittävää oli muun kuin yleishyödyllisen toiminnan laajuudella sekä toimimisella kilpailuolosuhteissa. Merkitystä taas ei ollut sillä, että koulutuksen antaja oli lakisääteistä koulutusta järjestävä yhteisö.

KVL 045/2012: A Oy järjesti kaupallista yrityskoulutusta ja lakisääteistä, viralliseen tutkintoon johtavaa koulutusta. A Oy:llä oli kaikki lakisääteisen koulutuksen järjestämiseen tarvittavat luvat sekä valtakunnallisen ammatillisen erikoisoppilaitoksen asema. Lisäksi A Oy toimi kunnan tai kuntayhtymänä toimivien alueellisten oppisopimuskeskusten järjestämässä lakisääteisessä koulutuksessa alihankkijana. A Oy:n itse järjestämiin koulutuksiin liittyvistä tuloista 90 prosenttia kertyi yrityskoulutuksesta.

A Oy ei tarjonnut yrityskoulutusta eikä toiminut lakisääteisten koulutusten alihankkijana minkään lain velvoittamana tai saanut toimintaansa varten valtionavustusta arvonnalisäverolain 40 §:n edellyttämällä tavalla. Kun otettiin huomioon A Oy:n toiminnan laajuus yrityskoulutusten osalta ja se, että koulutustoiminta tapahtui kilpailuolosuhteissa, kysymys ei ollut arvonnalisäverolain 39 §:ssä tarkoitettua koulutuspalvelusta, vaan 1 § 1 mo-

mentin 1 kohdassa tarkoitetusta myynnistä, josta yhtiö oli 2 § 1 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonnäköä. Ennakkoratkaisu ajalle 22.8.2012–31.12.2013.

Koulutustoiminnan veronalaisuutta arvioitaessa oikeuskäytännössä on merkittävää ollut myös se, onko koulutus suunnattu yhteisön jäsenille vai onko koulutukseen voinut osallistua kuka tahansa. Sillä, onko toiminta jatkuvaa ja onko sitä harjoitettu ansiotarkoituksessa ja mihin toiminnan tuotot on käytetty, on myös ollut merkitystä. (Vierros ym. 2010, 125.)

4.2 Koulutuksen järjestäminen kilpailuolosuhteissa

Koulutustoiminnan harjoittaminen kilpailuolosuhteissa on ollut merkittävä tekijä arvioitaessa koulutustoiminnan verollisuutta. Aiemmin tänä vuonna KHO:n ratkaisemassa tapauksessa ulkomaisen yliopiston MBA-koulutustoimintaa pidettiin elinkeinotoimintana. Vaikka yliopistoa ei pidetä yleishyödyllisenä yhteisönä, tapauksessa on yhtäläisyyksiä Korkeakoulu Oy:n toimintaan ja siksi sitä käsitellään tässä tarkemmin.

KHO 12.3.2013/877: Ulkomainen yliopisto tarjosi MBA-tutkintoon johtavaa koulutusta, josta osa tapahtui Suomessa. Suomessa järjestettiin intensiivijaksoja, koetilaisuuksia, opiskelijoiden informaatiotilaisuuksia sekä muita koulutukseen välittömästi liittyviä tapahtumia. Yliopistolla oli Suomessa sivuliike, jonka toimitiloissa työskenteli Suomen toimintojen johtajan lisäksi koulutusohjelmapäällikkö ja markkinointikoordinaattori. Sivuliikkeen henkilökunta markkinoi yliopiston tarjoamaa koulutusta, neuvoi hakijoita, hoiti erilaisia opiskelua tukevia tehtäviä sekä koulutukseen kuuluvien tapahtumien käytännön järjestelyt.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa oli sen lainvoimaiseksi jääneissä kohdissa katsottu, että yliopistolla oli Suomessa tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja että yliopistoa kohdeltiin tuloverotuksessa samalla tavoin kuin suomalaisia yliopistoja.

MBA-koulutuksessa ei ollut kysymys sellaisesta yliopiston perustehtäviin kuuluvasta koulutuksesta, joka tuloverolain 21 a §:n säännös ja sen esityöt huomioon ottaen olisi tällä perusteella katsottava muuksi kuin elinkeinotoiminnaksi, vaan verollisuus oli ratkaistava yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Kysymys oli liiketaloudellisin perustein järjestetystä koulutuspalvelusta, joka ei yliopiston järjestämänä eronnut muiden yleisillä markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinonharjoittajien tarjoamista vas-

taavista koulutuspalveluista. Kun otettiin huomioon toiminnan jatkuvuus, suuntautuminen periaatteessa rajoittamattomalle asiakaspiirille, palvelun hinnoittelu, toiminta kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus muutoinkin, yliopiston MBA-koulutustoimintaa oli pidettävä sen elinkeinotoimintana. Yliopisto oli näin ollen velvollinen suorittamaan MBA-koulutustoiminnasta veroa siltä osin kuin tulo oli katsottava Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuosille 2011 ja 2012.

Merkittävää tapauksen ratkaisemisessa oli päätöksellä, että ulkomaista yliopistoa pidettiin Suomen yliopistoihin verrattavissa ja kohdeltaisiin samalla lailla tuloverotuksessa. Sen jälkeen suurin ratkaistava ongelma tapauksessa oli, onko kyseinen koulutus yliopiston perustehtäviin kuuluvaa toimintaa, joka on yliopistolain mukaisesti verovapaata. Koska koulutusta ei pidetty selvitysten jälkeen perustehtäviin kuuluvana toimintana, tapauksessa toiminnan verollisuus ratkaistiin yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Tuloverolain 21 a §:n mukaan yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto on verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta. Tässäkin tapauksessa suurta merkitystä oli sillä, että koulutusta järjestettiin kilpailuolosuhteissa eikä koulutus eronnut muiden yleisillä markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinonharjoittajien tarjoamista vastaavista koulutuspalveluista. Ratkaisussa merkitystä oli myös toiminnan jatkuvuudella, suuntautumisella periaatteessa rajoittamattomalle asiakaspiirille, palvelun hinnoittelulla, sekä kokonaisuudessaan toiminnan luonteella ja laajuudella. Toiminnasta oli siten maksettava tuloveroa sekä arvonnlisäveroa yleisten sääntöjen mukaisesti.

KHO:n lausunnossa on todettu muun muassa, että MBA-tutkinto ei ole yliopistojen tutkinnoista annetussa valtioneuvoston asetuksessa tarkoitettu suomalaisen yliopistolaitoksen korkeakoulututkinnon tutkintonimike eikä MBA-koulutuksen sisältöä ole määritetty laissa tai viranomaisen toimesta. MBA-koulutuksen järjestäminen katsotaan siten täydennyskoulutukseksi. Vaikka täydennyskoulutuksen voidaan katsoa kuuluvan yliopiston tehtäviin yliopistolain 2 §:n mukaisten velvoitteiden täyttämiseksi, sitä ei katsottu yliopiston perustehtäviin kuuluvaksi toiminnaksi verotusta koskevan lainsäädännön perustelujen valossa.

Yhteisestä arvonnlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä myös arvonnlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan

jäsenvaltioiden on vapautettava verosta lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä.

Huomattavaa tapauksessa on, että keskusverolautakunta tulkitsi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohtaa niin, että hakijayliopisto olisi lakisääteistä koulutusta järjestävä yliopisto ja kysymyksessä olevaa MBA-koulutusta olisi arvonlisäverotuksessa pidettävä oppilaitoksen järjestämänä verottomana koulutuksena. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin kumosi tämän kannan, sillä Suomen arvonlisäverolaissa yksityiselle koulutuksen järjestäjälle säädetty edellytys arvonlisäverosta vapauttamiselle on se, että koulutusta järjestetään Suomen lain nojalla tai avustetaan lain nojalla valtion varoin. Yliopisto oli siten arvonlisäverollinen koulutustoiminnastaan.

Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa MBA-koulutuksessa oli kysymys liiketaloudellisin perustein järjestetystä koulutuspalvelusta, joka ei yliopiston järjestämänä eroa muiden yleisillä markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinonharjoittajien tarjoamista vastaavista koulutuspalveluista. Kun otettiin huomioon toiminnan jatkuvuus, suuntautuminen periaatteessa rajoittamattomalle asiakaspiirille, palvelun hinnoittelu, toiminta kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus, pidettiin yliopiston MBA-koulutustoimintaa sen elinkeinotoimintana.

Uusin korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjassa julkaistu päätös koskee työvoimapolitiittista koulutusta, jonka myyjä on yleishyödyllisenä yhteisönä pidetty säätiö. Ratkaisussa KHO on katsonut, että myynti on arvonlisäverollista vaikka koulutuspalvelun myyjä on lakisääteistä ammatillista aikuiskoulutusta antava oppilaitos. Keskusverolautakunta oli päätenyt samaan ratkaisuun.

KHO 6.9.2013/2730: Säätiö, jota oli tuloverotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, järjesti ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitettua ammatillista aikuiskoulutusta ylläpitämässään opistossa. Säätiö harjoitti tätä lakisääteistä koulutustoimintaa opetusministeriön myöntämän luvan perusteella ja sen toimintaa

avustettiin tältä osin lain nojalla valtion varoin. Säätiö harjoitti myös työvoimapolitiittista koulutustoimintaa ja myi tätä koulutusta yleisen tarjouskilpailun perusteella työ- ja elinkeinohallinnolle.

Säätiön järjestämä työvoimapolitiittinen koulutus ei ollut lakisääteistä koulutusta. Työvoimaviranomaiset voivat hankkia määrärahojen puitteissa tarvitsemansa työvoimapolitiittisen koulutuksen paitsi ammatillisen perus- tai lisäkoulutuksen järjestämisluvan saaneelta, myös muulta soveltuvalta koulutuksen järjestäjältä. Säätiö ei siten järjestänyt tätä koulutusta minkään lain velvoittamana eikä sitä avustettu suoraan lain nojalla valtion varoin siten kuin arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetaan. Työvoimapolitiittinen koulutus tapahtui kilpailuolosuhteissa ainakin siltä osin kuin tällaisia koulutuspalveluja voivat antaa myös sellaiset koulutuksen järjestäjät, joilla ei ollut ammatillisen aikuiskoulutuksen järjestämiseen lupaa. Näin ollen säätiön myymää työvoimapolitiittista koulutusta ei pidetty arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuna verosta vapautettuna koulutuspalveluna. Säätiön oli suoritettava arvonlisäveroa työvoimapolitiittisten koulutuspalvelujen myynnistä. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu ajalle 5.9.2012–31.12.2013.

Merkitystä ei ollut sillä, että koulutuksen sisältö vastasi muun aikuiskoulutuksen opetussisältöä (joka on lakisääteistä) eikä sillä, että koulutus on myös ammattitutkintoon tai sen osaan tähtäävää.

Säätiö perusteli valituksessaan, ettei sillä tapahtuuko toiminta kilpailuolosuhteissa, olisi merkitystä AVL 39 ja 40 §:n soveltamisessa. Merkitystä olisi säätiön mukaan vain sillä, onko koulutuspalvelun myyjä lakisääteinen koulutuksen antaja. Tällöin säätiön mielestä ei ole merkitystä onko toiminta myyjän elinkeinotoimintaa vai ei. Merkitystä säätiön mielestä ei ollut sillä kuka koulutuksen maksaa.

Korkein hallinto-oikeus taas puolusti kantaansa arvonlisäverolakia koskevan hallituksen esityksen (HE 88/1993) yksityiskohtaisin perusteluin. Suuri merkitys ratkaisussa on myös annettu EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY tulkinnalle. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa luetellaan tiettyjä verosta vapautettuja yleishyödyllisiä toimintoja kuten lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus (jollaista työvoimapolitiittinen koulutus tässä tapauksessa on). Toisaalta direktiivin 134 artiklassa määrätään, ettei edellä lueteltuja toimintoja voida vapauttaa arvonlisäverosta,

- a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle
- b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

Tapauksessa on myös tulkittu Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka perusteella työvoimapolitiittista koulutusta ei pidettäisi välttämättömänä lakisääteisen koulutuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Myöskään vastikkeellista koulutuspalvelujen järjestämistä ei voitaisi pitää lakisääteisen koulutukseen suoraan liittyvänä eikä siten verovapaana. Lisäksi direktiivin mukaan toimiminen kilpailutilanteessa katsotaan merkittäväksi tekijäksi veronalaisuutta määriteltäessä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä säätiön järjestämää työvoimapolitiittista koulutusta ei katsottu lakisääteiseksi koulutukseksi. Koska työvoimapolitiittista koulutusta voidaan hankkia muiltakin kuin ammatillisen perus- tai lisäkoulutuksen järjestämisluvan saaneilta, säätiö ei järjestänyt työvoimapolitiittista koulutusta minkään lain velvoittamana eikä sitä avustettu suoraan lain nojalla valtion varoin arvonlisäverolain 40 §:ssä säädetyllä tavalla.

Ratkaisun selvitystekstissä mainitaan, että työvoimapolitiittista koulutusta pidettiin säätiön elinkeinotulona, kun otettiin huomioon erityisesti toiminnan jatkuvuus, palvelun hinnoittelu, toimiminen kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus kokonaisuudessaan. TVL 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen tuloverotuksessa vain saamastaan elinkeinotulosta, joten tässä tapauksessa koulutusta pidettäessä elinkeinotoimintana, säätiö oli tuloverotuksessa verovelvollinen saamastaan tulosta työvoimapolitiittisen koulutuksen osalta.

Ratkaisun yhteydessä on syytä huomioda myös, että henkilöstökoulutusta taas ei pidetä arvonlisäverollisena, jos sen järjestäjänä on lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos. Arvonlisäverolain esitöissä hallituksen esityksen (HE 88/1993) yksityiskohtaisissa perusteluissa on nimenomaisesti mainittu, että ”Henkilöstökoulutus olisi kuitenkin verotonta silloin, kun sen järjestäjänä on edellä tarkoitettulla tavalla lakisääteistä koulutusta

antava oppilaitos tai yleishyödyllinen yhteisö, joka ei harjoita liiketoimintaa.” Tässä ei siis ole nähtävissä analogiaa työvoimapoliittisen koulutuksen verollisuudesta nyt annettuun linjaukseen. KHO viittaa päätöksessään edellisiin päätöksiinsä, joissa on linjattu henkilöstökoulutuksen verollisuudesta (KHO 24.3.1997/692) ja työvoimapoliittisen koulutuksen verollisuudesta (KHO 27.2.1996/530). Viitatessaan näihin vanhoihin päätöksiin, KHO toteaa ratkaisujen olevan edelleen voimassa eikä kumoa tällä päätöksellä vanhoja linjauksiaan. KHO:n tapauksessa 24.3.1997/692 päätettiin, että henkilöstökoulutus oli verotonta koulutuspalvelua, kun sen järjestäjänä oli lakisääteistä ja siten verotonta koulutusta antava oppilaitos. Toisessa tapaukseen liittyvässä ratkaisussa (KHO 27.2.1996/530) yksityisen koulutusalan yrityksen järjestämää työvoimapoliittista koulutusta ei katsottu järjestetyn minkään lain nojalla, joten se katsottiin liiketoiminnan muodossa harjoitetuksi koulutustoiminnaksi ja siten arvonlisäverolliseksi AVL 1§ mukaisesti.

KHO:n uusimpaan ratkaisuun liittyen KPMG:n asiantuntijat Kallunki ja Ojala arvelivatkin, että kyseisen päätöksen jälkeen myös henkilöstökoulutuksen arvonlisäverokohdeltua tullaan jatkossa arvioimaan uudelleen. He eivät kuitenkaan usko, että päätöksestä johtuen henkilöstökoulutus katsottaisiin suoraan arvonlisäverolliseksi. (KPMG 2013).

Aivan tuore Verohallinnon tiedote kertoo, että myös Verohallinto on huomionnut kyseisen korkeimman hallinto-oikeuden linjauksen ristiriitaisuuden työvoimapoliittisen koulutuksen ja henkilöstökoulutuksen välillä. Verohallinto ilmoittaa verkkotiedotteessaan 25.10.2013 (Verohallinto 2013), että se antaa työvoimapoliittisen koulutuksen arvonlisäverotuksesta ohjeen loppuvuodesta 2013. Ohje ja yhtenäiset käytännöt tulevat tiedotteen mukaan voimaan aikaisintaan vuoden 2014 alusta.

Kallugin (Kallunki, A. 5.11.2013) mukaan Verohallinnon on ollut tarkoitus ohjeistaa koulutuspalveluiden verotuksesta laajemminkin lähiaikoina, mutta nyt työvoimapoliittisen koulutuksen verokohtelun ohjeistus on niin ajankohtainen, ettei se voi odottaa laajempaa kokonaisuutta. Kallunki arvioi, että syy ohjeistuksen kiirehtimiselle on, että henkilöstökoulutuksesta ja työvoimapoliittisesta koulutuksesta on annettu myös päinvastaisia veropäätöksiä kuin nyt annetussa KHO:n päätöksessä on linjattu. Kallugin mukaan Verohallinto tulee todennäköisesti ohjeistamaan työvoimapoliittisen koulutuk-

sen järjestämisen arvonlisäverolliseksi vaikka järjestäjänä olisikin lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos, kuten KHO myös linjasi. Hän kuitenkin huomauttaa, että Verohallinto saattaa ohjeistaa myös toisin. Lisäksi Kallungin mukaan on mahdollista, ettei Verohallinto ota lainkaan kantaa henkilöstökoulutuksen verotukseen, vaan ohjeistaa nyt ainoastaan työvoimapoliittisen koulutuksen verotusta. (Kallunki, A. 5.11.2013.)

4.3 Koulutuksen antaja

Koulutustoiminnan arvonlisäverottomuus koskee AVL 39 §:n mukaan vain koulutuksen antajan koulutuksen saajalle luovuttamia palveluita ja tavaroita. Koulutuspalveluiden arvonlisäverottomuus on mahdollista siis vain silloin, kun myyjänä toimii koulutustoimen harjoittaja. Alihankkijan on suoritettava vero koulutuksen tarjoajalle toimittamistaan tavaroista ja palveluista. (Myrsky 2004, 233) s.236)

Työvoimapoliittisen koulutuksen verollisuudesta oli kysymys myös tapauksessa, jossa katsottiin, ettei alihankkija järjestänyt koulutusta lain perusteella, vaikka koulutuksen järjestäminen kuului toimeksiantajan lakisääteisiin tehtäviin.

27.2.1996/530: Yhtiö oli yksityinen koulutusalan yritys, joka harjoitti liiketoiminnan muodossa koulutuspalvelujen myyntiä työvoimapoliittisen aikuiskoulutuksen alalla. Yhtiön tuottamia koulutuspalveluja ostivat työvoimaviranomaiset, joiden lakisääteisiin tehtäviin työvoimapoliittisen aikuiskoulutuksen järjestäminen kuului. Yhtiön harjoittama koulutustoiminta oli liiketaloudellisin perustein järjestettyä. Yhtiö ei tuottanut koulutuspalveluja minkään lain velvoittamana eikä se saanut toimintaansa varten valtionavustusta. Yhtiön alihankkijana tuottamat koulutuspalvelut eivät olleet arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuja verottomia koulutuspalveluja. Yhtiön liiketoiminnan muodossa harjoittama koulutustoiminta oli arvonlisäverolain 17 §:ssä tarkoitettua palvelua, josta yhtiö palvelun myyjänä oli arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 2 §:n 1 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Valtionasiamiehen valitus hyväksyttiin. (ArvonlisäveroL_1501/93) Äänestys 4-1. Ennakkotieto ajalle 1.6.1994-31.12.1995.

Verotonta koulutusta järjestävä oppilaitos voi myydä koulutusta kuitenkin verotta toiselle vastaavalle verotonta koulutusta tarjoavalle oppilaitokselle, kuten seuraavasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta ilmenee. Alihankkijan verollisuuden ei katsottu

koskevan tätä tilannetta, jossa oppilaitokset järjestivät opetuksen yhteisesti molemmissa oppilaitoksissa. Korkein hallinto-oikeus katsoi toiminnan arvonnlisäverottomaksi.

KHO 19.4.2006/921: Kuntayhtymä ylläpiti toisen asteen opetusta järjestävää oppilaitosta ja se oli osakkaana A Oy:ssä, joka ylläpiti samoissa tiloissa ammattikorkeakoulua. Kuntayhtymä ja A Oy olivat tehneet keskenään sopimuksen, jossa oli sovittu muun muassa opetuspalvelujen järjestämisestä puolin ja toisin. Sopimuksen mukaan kuntayhtymän opettajat antoivat ammattikorkeakoulun opiskelijoille ja vastaavasti ammattikorkeakoulun opettajat kuntayhtymän opiskelijoille opetusta. Opetuspalvelut hinnoiteltiin kumpaankin suuntaan omakustannushintaisesti ja ne laskutettiin puolin ja toisin kerran kuukaudessa.

Kuntayhtymän ylläpitämässä oppilaitoksessa järjestettävä toisen asteen opetus oli arvonnlisäverolain 39 §:n 1 momentissa ja 40 §:ssä tarkoitettua verotonta koulutuspalvelua, samoin kuin A Oy:n ylläpitämässä ammattikorkeakoulussa järjestettävä opetus. Kumpikin oppilaitos oli siten verotonta koulutusta järjestävä oppilaitos. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kuntayhtymän A Oy:lle myymän koulutuspalvelun oli hakemuksessa selostetuissa olosuhteissa katsottava täyttävän arvonnlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetun verottoman koulutuspalvelun edellytykset. Tämän vuoksi kuntayhtymän ei ollut suoritettava arvonnlisäveroa opetuspalvelujen myynnistä A Oy:lle. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2004-31.12.2005.

Koulutustoiminnan myymistä yleishyödyllisen yhteisön kokonaan omistaman tytäryhtiön kautta ei taas ole pidettävä verottomana. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana olleessa tapauksessa ammatillista opettajankoulutusta myytiin EU:n ulkopuoliselle valtiolliselle taholle kokonaan oppilaitoksen omistaman tytäryhtyrityksen kautta. KHO katsoi myynnin olevan ammattikorkeakoululle elinkeinotuloa.

KHO 30.1.2013/343: Verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn ammattikorkeakoulua ylläpitävän A Oy:n tarkoituksena oli tehdä Saudi-Arabian viranomaisen kanssa sopimuksia opettajien ja koulutusjohdon koulutusohjelmista. A Oy oli perustanut suomalaisen tytäryhtiön, joka myi koulutusohjelmat Saudi-Arabian viranomaiselle. Tarkoituksena oli, että tytäryhtiö ostaa A Oy:ltä koulutusohjelmien suunnittelun ja toteuttamisen hinnalla, joka sisältää toimista aiheutuneet kustannukset ja katteen. Tätä A Oy:n toimintaa ei ollut pidettävä sellaisena ammattikorkeakoululaissa tarkoitettuna lakisäateisenä koulutustoimintana, josta saatava tulo voitaisiin katsoa A Oy:n henkilökohtaiseksi tuloksi, vaan elinkeinotoimintana. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuosille 2011 ja 2012

Merkitystä tapauksessa ei ollut sillä, että tarjottavat koulutusohjelmat vastaavat sisällöltään A Oy:n tarjoamaa ammatillista opettajankoulutusta eikä sillä, että koulutuspalvelun tuottaa A Oy:n henkilökunta.

Keskusverolautakunnan alkuperäisessä päätöksessä todettiin koulutuspalvelun myynnin tytäryhtiölle olevan ulospäin suuntautuvaa maksullista palvelutoimintaa. Lisäksi kun huomioitiin katteen osuus tytäryhtiön myynnissä emolle, katsoi KVL kysymyksessä olevan voittoa tavoitteleva toiminta, jota on pidettävä elinkeinotoimintana.

Tapauksessa ratkaisevaa oli se, että koulutuspalveluita ei myynyt ammattikorkeakoulu itse suoraan, vaan tytäryhtiö. Koska tytäryhtiön ei katsottu harjoittavan ammattikorkeakoululaissa tarkoitettua toimintaa, sitä pidettiin normaaleja koulutuspalveluita myyvänä osakeyhtiönä. Ja siten myyntiä pidettiin ammattikorkeakoululle verotettavana elinkeinotoimintana. KHO mielestä tapausta ei voi rinnastaa niihin oikeuskäytännön tapauksiin, joissa koulutuksen järjestäjä saa suoraa julkista tukea oman toimintansa rahoittamiseen ja joissa julkisin varoin tuettu koulutustoiminta on katsottu yleishyödyllisen yhteisön verovapaaksi toiminnaksi. Ja siten toiminnan verotusta arvioitiin elinkeinotoiminnan yleisten kriteerien mukaan.

Ratkaisussaan KHO ei ottanut kantaa pidetäänkö kyseistä koulutusta ammattikorkeakoululain 26 a §:n mukaisena tilauskoulutuksena. Tilauskoulutusta ja kyseistä lain kohtaa on käsitelty luvussa 2.4 Ammattikorkeakoululaki. Tapauksessa tilauskoulutuksen tilaajana oli lain tarkoittama toinen valtio, koulutus liittyi toimiluvassa määriteltyyn koulutusalaan ja koulutustoiminnasta veloitettiin vähintään siitä aiheutuneet kustannukset. Näillä perusteilla kyseessä olisi ammattikorkeakoululain mukainen tilauskoulutus, joka on ammattikorkeakoulun varsinaista toimintaa ja jota ei pidetä yhteisön elinkeinotoimintana. Tapauksen käsittelyn jälkeen jää epäselväksi mitä lainkohdan tilauskoulutuksella tarkoitetaan ja olisiko A Oy:n myymää tilauskoulutusta pidetty ammattikorkeakoululain 26 §:n mukaisena tilauskoulutuksena. Ohjaavaa oikeuskäytäntöä asiasta ei ole.

Toisaalta, KHO:n ratkaisussa on avattu ammattikorkeakoululain 18 §:ää, jossa säädetään ammattikorkeakoulun tutkinnoista. Viittauksia on siten siihen, ettei koulutusta

mahdollisesti pidetty korkeakoulututkintoon johtavana koulutuksena. Mutta selkeästi asiaa ei ole päätöksessä ilmaistu, joten myös se jää epäselväksi, olisiko koulutuksen katsottu olevan tutkintoon johtavaa koulutusta, joka on tilauskoulutuksen yhtenä ehtona. Ammattikorkeakoululain 17 §:ssä tosin mainitaan, että ammattikorkeakoulussa annetaan tutkintoon johtavaa opetusta ja ammatillista opettajainkoulutusta. Tämä voidaan myös tulkita siten, että ammatillista opettajainkoulutusta ei pidetä korkeakoulututkintoon johtavana koulutuksena.

KHO perusteli päätöstään melko lyhyesti. Perusteluissa lueteltiin asiaan liittyvät lainkohdat, mutta niiden liittymistä tapauksen ratkaisuun ei riittävästi selvitetty. KHO:n ratkaisun mukaan koulutusta ei voida pitää sellaisena ammattikorkeakoululain mukaisena lakisääteisenä koulutustoimintana, josta saatava tulo olisi A Oy:n henkilökohtaista tuloa. Perustelut tästä osasta ovat vaillinaiset ja kun tapaus ratkeaa tytäryhtiön kautta myymisen osalta, tapaus jää ratkaisematta muilta osin.

Koska vuosikirjaan valitaan vain päätökset, joilla on merkitystä lain soveltamiselle vastaavissa tapauksissa tai joilla on muutoin yleistä merkitystä, on KHO katsonut kyseisen ratkaisun olevan oikeuskäytäntöä ohjaava linjaus.

Tapauksessa ratkaisevaa ei kuitenkaan ollut tytäryhtiön myynti emolle, vaan se, että lopullinen tilaaja oli tilannut koulutuksen tytäryhtiöltä eikä ammatillista opettajankoulutusta luvan perusteella järjestävältä emoyhtiöltä. Tätä tulkintaa tukee keskusverolautakunnan päätös tapauksessa, jossa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetty säätiö myi liiketoimintasiirron jälkeen palveluita kokonaan omistamalleen tytäryhtiölle tai tytäryhtiöille eikä palveluista saatavaa tuloa silti katsottu säätiön elinkeinotuloksi. (KVL: 4.6.2008/32).

4.4 Yhteenveto

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta on pääsääntöisesti vapautettu arvonnäisäverosta ja tuloverosta. Koska yleishyödyllisten yhteisöjen arvonnäisäverotus on liitetty tuloverotukseen arvonnäisäverolain 4 §:llä, on tästä yhteydestä seurauksena ongelmia lakien tulkittamisessa. ALV 4 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on arvonnäisäverovelvollinen vain

toiminnasta, joka tuloverotuksessa katsotaan elinkeinotoiminnaksi. Lisäksi tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on tuloverossa verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus on usein epäselvä tulovero- ja arvonlisäverojärjestelmien erilaisuudesta, ja Verohallinnon ohjeiden tulkinnanvaraisuudesta johtuen. Yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyy aina tapauskohtaista tulkintaa arvioitaessa tapahtuuko yhteisön toiminta arvonlisäverolain tarkoittamassa liiketoiminnan muodossa ja onko toiminta tuloverolain tarkoittamaa elinkeinotoimintaa. Erityisesti yleishyödyllisenä pidetyn yhteisön tarjoamien koulutuspalveluiden verotuksen arvioinnin tekee hankalaksi koulutuspalveluiden osittainen arvonlisäverovapaus arvonlisäverolain 39–40 §:ssä.

Yleishyödyllinen yhteisö määritellään tuloverolain 22 §:ssä, jonka mukaan yhteisöä pidetään yleishyödyllisenä, jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä se tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua. Kaikki nämä kriteerit pitää täytyä sekä yhteisön säännöissä että sen tosiasiallisessa toiminnassa, jotta yhteisöä pidetään verotuksessa yleishyödyllisenä. Lisäksi tosiasiallisen toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta. Toiminnan yleishyödyllisyyttä arvioidaan aina yhteisön tosiasiallisen toiminnan perusteella. Yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin harjoittaa osana toimintaansa veronalaista elinkeinotoimintaa menettämättä yleishyödyllisyys-statustaan. Myös elinkeinotoiminnan osuuden vaikutusta yleishyödyllisyyteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti.

Jos yleishyödyllisen yhteisön myyntitoiminta ei tapahdu ALV 1§ssä tarkoitettussa liiketoiminnan muodossa, yhteisön toimintaan ei sovelleta arvonlisäverolain säännöksiä eikä yhteisö ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Jos taas toiminta on AVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa, yhteisön verovelvollisuus määräytyy sen mukaan, onko myynnistä saatu tulo TVL:n mukaan elinkeinotuloa vai muuta tuloa. Liiketoiminnan muodossa – termiä ei ole määritelty laissa, joten senkin arviointikriteerit ovat pitkälti oikeuskäytännöstä johdettuja. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa tai toistuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski ja jonka myynti kohdistuu rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Lisäksi myytävien palveluiden tai tavaroiden kilpaileminen yleisesti markkinoilla olevien tuotteiden kanssa, on yksi merkittävä tekijä arvioitaessa

tulon arvonlisäverollisuutta. Kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti ei ole arvonlisäverotuksen piirissä. Arvonlisäverolain 4 luvussa luetellaan arvonlisäverottomia tavaroiden tai palveluiden myyntejä, joista yleisesti yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia arvonlisäverottomia toimintoja ovat mm. terveyden ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihoito, koulutuspalvelut, arpajaisten järjestäminen ja yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehdet.

Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotuksessa ratkaisevaa on katsotaanko sen toiminnasta saatua tuloa yhteisön henkilökohtaiseksi verovapaaksi tuloksi vai tuloverolliseksi elinkeinotuloksi. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole tarkemmin laissa määritelty, vaan myös se on täsmentynyt oikeuskäytännön perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana on pidetty tyypillisesti ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, laajaan asiakaskuntaan suuntautuvaa, itsestä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja mikä ei liity yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. KHO:n ratkaisukäytännön perusteella toimintaa arvioidaan kuitenkin aina kokonaisuutena. Yleishyödyllisen yhteisön normaaliin varainhankintaan kuuluvat toiminnot ovat yhteisölle verovapaata henkilökohtaista tuloa. Tuloverolain 23.3 §:ssä on lueteltu näitä varainhankinnan muotoja.

Koska koulutustoimintaa ei ole tuloverolaissa säädetty verottomaksi, arvioidaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman koulutustoiminnan verollisuutta elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Jos koulutustoiminta liittyy läheisesti yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, sitä ei ole pidetty elinkeinotoimintana oikeuskäytännössä vaikka koulutustoimintaa harjoitettaisiin liiketoiminnan muodossa. Jos taas liiketoiminnan osuus on suuri verrattuna yleishyödylliseen toimintaan, pidetään toiminnasta saatuja tuloja yhteisön elinkeinotuloina ja siten myös, AVL 4 §:n yhteydestä johtuen, arvonlisäverollisena. Merkitystä silloin ei ole sillä, onko koulutuksen järjestä lakisääteistä koulutusta järjestävä oppilaitos.

Ulkomaisen yliopiston, jolla on toimipaikka Suomessa, toimintaa ei pidetä arvonlisäverottomana koulutustoimintana, sillä sitä ei katsota Suomessa lain nojalla järjestetyksi tai lain nojalla valtion varoin tuetuksi koulutukseksi. Ratkaisevaa arvonlisäverolain 40 §

tulkinnassa on se, että koulutuksen järjestämisestä tai tukemisesta säädetään Suomen laissa.

Koulutustoiminnan arvonlisäverottomuus koskee AVL 39 §:n mukaan vain koulutuksen antajan koulutuksen saajalle luovuttamia palveluita ja tavaroita. Koulutuspalveluiden arvonlisäverottomuus on mahdollista siis vain silloin, kun myyjänä toimii koulutustoimen harjoittaja. Alihankkijan on suoritettava vero koulutuksen tarjoajalle toimittamistaan tavaroista ja palveluista. Verotonta koulutusta järjestävä oppilaitos voi myydä koulutusta kuitenkin verotta toiselle vastaavalle verotonta koulutusta tarjoavalle oppilaitokselle. Oikeuskäytännössä koulutustoiminnan myymistä yleishyödyllisen yhteisön kokonaan omistaman tytäryhtiön kautta ei ole pidettävä verottomana, jos tytäryhtiötä pidetään normaaleja koulutuspalveluja myyvänä osakeyhtiönä eikä sen katsota harjoittavan ammattikorkeakoululaissa tarkoitettua toimintaa. Lopullinen tilaaja oli ratkaistussa tapauksessa tilannut koulutuksen tytäryhtiöltä eikä lakisääteistä koulutusta luvan perusteella järjestävältä emoyhtiöltä.

Luvuissa 4 käsiteltyjen uusimpien linjausten perustella kilpailuolosuhteissa toimiminen on ollut merkittävässä asemassa yleishyödyllisten yhteisöjen koulutuspalveluiden verollisuutta arvioitaessa. Usein myös muut tekijät kuten toiminnan laajuus ja liittyminen yleishyödylliseen toimintaan sekä ansaintarkoitus ovat vaikuttaneet koulutustoiminnan verollisuuteen. Se, mitä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä painotetaan ratkaisuisissa eniten, ei käy ilmi päätösteksteistä. Silti päätöksistä nähdään, että kilpailuneutraalisuuden katsotaan selkeästi olevan painoarvoltaan muita tunnusmerkkejä suuremaassa asemassa.

KHO on antanut selkeän linjauksen työvoimapolitiittisen koulutuksen arvonlisäverollisuudesta. Riippumatta siitä, onko koulutuksen järjestäjä lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos vai ei, työvoimapolitiittinen koulutus katsotaan elinkeinotoiminnaksi eli tuloveronalaiseksi toiminnaksi. Työvoimapolitiittista koulutusta pidetään myös arvonlisäverollisena toimintana, sillä sitä ei katsota AVL:n 39–40 §:n tarkoittamaksi verovapaaksi koulutukseksi. Työvoimapolitiittisen koulutuksenkin verollisuuden arvioinnissa merkittävää oli toimiminen kilpailuolosuhteissa. Toiminnan katsottiin tapahtuvan kilpailuolosuhteissa muun muassa siksi, että muutkin kuin ammatillisen aikuiskoulutuksen järjes-

tämiseen luvan saaneet toimijat saattoivat tarjota vastaavaa koulutusta. Henkilöstökoulutus jää KHO:n linjauksessa edelleen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, jos koulutuksen järjestäjänä toimii lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos.

Tuloksista on selkeästi näkyvissä muutoksia yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän oppilaitoksen koulutustoiminnan laajempaan arvonlisäverollisuuteen ja tuloverollisuuteen. Kilpailuneutraliteetti on merkittävässä asemassa veronalaisuutta arvioitaessa ja oikeuskäytännöstä on nähtävissä, että koulutustoiminnan tapahtuminen kilpailuolosuhteissa johtaa melko varmasti verollisuuteen muuten yleishyödyllisten yhteisöjen verottomasta toiminnasta. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin artiklan 132 alakohta i ja artikla 134 on huomioitu muutamassa viimeisimmistä merkittävistä tapauksista (KHO 2013/877 ja 2013/2730) ja sen tulkinnalle on annettu päätöksessä painoarvoa ja tullaan todennäköisesti jatkossakin antamaan. EU tuomioistuimen oikeuskäytäntöä tullaan myös todennäköisesti jatkossa ottamaan huomioon yleishyödyllisen yhteisön koulutustoiminnan verollisuutta arvioitaessa jos komission päätöstä kantelusta joudutaan odottamaan pitkään.

5 Pohdinta

Korkein hallinto-oikeus ja keskusverolautakunta ovat julkaisseet reilun vuoden sisällä neljä (KVL: 045/2012, KHO: 2013/343, 2013/877, 2013/2730) merkittävää yleishyödyllisen yhteisön koulutustoimintaan liittyvää ratkaisuaan. Muu aiheeseen liittyvä oikeuskäytäntö on vanhempaa, joten tarve uusien tulkintaa ohjaavien ratkaisuiden julkaisemiseen kertoo aiheen olleen ongelmallinen. Ratkaisuja voidaan pitää verotusta ohjaavina linjauksina, joten tämän tutkimuksen tekeminen ja tapausten perusteellinen analysointi on ollut ajankohtaista Korkeakoulu Oy:n toiminnan arvonlisäverovelvollisuuden selvittämiseksi.

Valtiontalouden tarkastusviraston tekemän tuloksellisuustarkastuksen mukaan (2010, 77) verolakien perusteella tulisi saada oikea ja selkeä kuva yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuudesta. Verotus ei saisi jäädä sen varaan, että verovelvollinen tuntee ajankohtaisen verotuksen oikeuskäytännön. Siksi valtiontalouden tarkastusraportissa todetaan, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvä sääntely tulisi uudistaa. Vanhat lait eivät tarkastuksen mukaan täytä tarkoitustaan eivätkä takaa kilpailuneutraliteetin toteutumista. Jo vuonna 2010 silloinen oikeusministeri, Tuija Brax, myönsi tarpeen verolainsäädännön tarkennuksiin. Lisäksi Verohallitus on esittänyt että yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuuteen ja oikeusvarmuuden takaamiseksi tarvitaan lakien uudistamista. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2010, 7, 77–78.)

Muutoksia lainsäädännön selkeyttämiseksi ei kuitenkaan ole odotettavissa vielä, sillä Euroopan komissiossa on vireillä kantelu yleishyödyllisten yhteisöjen verotuista ja siksi valtionvarainministeriön mielestä ei ole tarpeellista aloittaa lainsäädäntömuutoksia kantelun vireilläoloaikana. (Valtiontarkastusvirasto 2010, 78). Hyvin todennäköistä kuitenkin on, että kantelun seurauksena Suomen arvonlisäverolakia tullaan muuttamaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen osalta. Arvio on, että yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden kytkös tuloveroon tullaan kokonaan tai lähes kokonaan purkamaan. (Vierros & Pöyhönen & Kallio 2010, 179). Myös Kallunki (Kallunki, A. 5.11.2013) arvioi, ettei lainsäädännöllisiä muutoksia yleishyödyllisen yhteisön koulutustoiminnan verotukseen ole näkyvissä ennen kuin Euroopan komission tekemä kantelu on käsitelty. Tällä hetkellä Kallungin mukaan ei ole tiedossa, että lakimuutoksia olisi

vireillä. Arvonlisä- ja tuloverotukseen tullaan luultavasti puuttumaan vasta kun kante-
lusta on annettu päätös. Kallunki arvioi, että siihen saattaa mennä vielä vuosia. (Kallun-
ki, A. 5.11.2013.)

Oy Tuokko Ltd:n veroasiantuntija Alpo Ronkainen huomauttaa Tuokko-ryhmän
Tuokkonen-asiakaslehdessä (Ronkainen 2010, 7), että yleishyödyllisten yhteisöjen onkin
syytä seurata EU komission ratkaisuja ja oikeuskäytäntöä sekä mahdollisia lakimuutok-
sia, sillä jos kantelussa yleishyödyllisten yhteisöjen verotukia pidetään kiellettyinä, saate-
taan lakeja muuttaa nopeastikin. Korkeakoulu Oy:n tulisikin seurata edellä mainittujen
toimintojen lisäksi tarkasti Verohallinnon ohjeistusta sekä myös kansallista oikeuskäy-
töntä, jotta koulutuspalveluiden suunnittelussa voidaan ottaa huomioon oikea, lain-
mukainen verotuskohtelu.

Tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn korkeakou-
lun arvonnäverovelvollisuutta saamastaan tulosta tämän hetkisen oikeuskäytännön
valossa. Tutkimuksen päätavoitteena oli voimassa olevan oikeuden mukainen yleis-
hyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelun selvittäminen sekä yleishyödyllisen yhteisön,
erityisesti Korkeakoulu Oy:n, tarjoamien koulutuspalveluiden tämän hetkisen verotus-
kohtelun selvittäminen. Tutkimuksen tuloksena saatiin vastaukset alussa asetettuihin
tutkimusongelmiin. Lisäksi tutkimustuloksena saatiin oikeuskäytännön mukaisia arvonnä-
verotusmalleja Korkeakoulu Oy:n suunnitteleuille uusille koulutustoiminnoille.

Koska vain lakisääteinen ja valtion varoin tuettu koulutus voi olla arvonnäverotonta,
on edellä esitettyjen oikeustapausten, esim. MBA-koulutukseen liittyvän tapauksen pe-
rusteella järkevää selvittää tarkasti minkälainen koulutustoiminta katsotaan lakisäätei-
seksi ja oppilaitoksen perustehtäviin kuuluvaksi toiminnaksi. Oikeuskäytännöstä ei kui-
tenkaan selvinnyt minkälaista koulutusta pidettäisiin ammattikorkeakoululain 26 a §:n
mukaisena tilauskoulutuksena. Normaalien ammattikorkeakoulujen järjestämän räätä-
löidyn koulutuksen verotuskohtelu jää edelleen tapauskohtaisen tarkastelun varaan, sillä
ohjaavaa oikeuskäytäntöä ei ole tällä hetkellä saatavilla. Ammattikorkeakoulun tai muun
yleishyödyllisenä pidetyn lakisääteistä koulutusta tarjoavan oppilaitoksen koulutuspalve-
luiden myyntiä tullaan jatkossakin arvioimaan tapauskohtaisesti, jos kyseessä ei ole tar-

jouskilpailun perusteella järjestettäväksi saatu työvoimapoliittinen koulutus (arvonlisäverollinen) tai henkilöstökoulutus (arvonlisäveroton).

Tapauksessa, jossa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn yksityisen ammattikorkeakoulun tytäryhtiön kautta myytiin tilauskoulutusta EU:n ulkopuolelle, jäi ratkaisematta oliko kyseessä ammattikorkeakoululain 26 a § tarkoittama tilauskoulutus. Jos ammattikorkeakoulua ylläpitävä A Oy myisi suoraan vastaavaa tilauskoulutusta EU:n ulkopuoliselle valtiolliselle taholle, oikeuskäytännön ja lakien tulkinnan perusteella koulutusta voitaisiin pitää tilauskoulutuksena ja A Oy:n verottomana henkilökohtaisena tulona. Suuri merkitys olisi ammattikorkeakoululain 26 a §:n tulkittamisella ja sillä katsotaanko koulutuksen johtavan korkeakoulututkintoon. Toisaalta taas oikeuskäytännössä on kilpailuolosuhteissa toimiminen ollut merkittävässä asemassa yleishyödyllisen yhteisön toiminnan arvioinnissa elinkeinotoiminnaksi.

Tutkimuksen myötä myös selvisi EU:n arvonlisäverodirektiivin tulkinnan merkitys erityisesti kilpailun osalta. Arvonlisäverodirektiivi painottaa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan verollisuutta arvioitaessa kilpailuneutraliteettia ja sen huomiointi kansallisessa oikeuskäytännössä on selvästi nähtävissä.

5.1 Tulosten merkitys Korkeakoulu Oy:lle ja tulosten hyödynnettävyys

Korkeakoulu Oy on suunnitellut uusien koulutuspalveluiden myyntiä sekä kotimaassa, että ulkomailla. Suunnitellut uudet koulutustoiminnot ovat työvoimapoliittisen koulutuksen myyntiä, räätälöidyn koulutuksen myyntiä kotimaassa sekä räätälöityjen koulutuspalveluiden myyntiä EU:n ulkopuolelle. Tutkimustuloksina voidaan esittää oikeuskäytännön mukaisia arvonlisäverotusmalleja näille Korkeakoulu Oy:n suunnitteleuille uusille koulutustoiminnoille.

Korkeakoulu Oy suunnittelee osallistuvansa työvoimapoliittisesta koulutuksesta järjestettäviin tarjouskilpailuihin, joten nyt linjattu työvoimapoliittisen koulutuksen arvonlisävero- ja tuloverokohtelu täytyy huomioida jatkossa jo tarjoustähtäessä. Tutkimuksen tulosten perusteella voidaan suoraan sanoa Korkeakoulu Oy:n järjestämän työvoimakoulutuksen olevan sekä arvonlisäverollista, että tuloverollista koulutustoimintaa.

Jos taas Korkeakoulu Oy myy henkilöstökoulutusta, oikeuskäytännön mukaisesti se ei olisi Korkeakoulu Oy:lle arvonnäköverollista eikä tuloveronalaisista tuloa.

Tulosten perusteella verotuksen osalta räätälöidyn koulutuksen myyntiä kotimaassa ja ulkomailla tullaan arvioimaan aina tapauskohtaisesti. Kun yleishyödyllinen yhteisö voi verottomana harjoittaa jonkin verran elinkeinotoimintaa osana yleishyödyllistä toimintaansa, on mahdotonta sanoa tarkasti millaista ja kuinka laajaa koulutusta pidettäisiin Korkeakoulu Oy:n henkilökohtaisena tulona. Ammattikorkeakoululain 26 a § perusteella verottomana tilauskoulutuksena pidettäisiin koulutusta, joka liittyy ammattikorkeakoulun toimiluvassa määrättyyn koulutusalaan ja ammattikorkeakoululle vahvistettuun koulutusohjelmaan ja siitä peritään vähintään aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Lisäksi laissa tilauskoulutuksen määritelmässä mainitaan, että koulutus tulee olla korkeakoulututkintoon johtavaa opetusta. Jos koulutus ei täytä kaikkia verottoman tilauskoulutuksen edellytyksiä, arvioidaan koulutuksen veronalaisuutta seuraavaksi ALV 39–40 §:n mukaisesti. Jos toiminta on Suomen lain perusteella lakisääteisesti järjestettyä tai tuettua koulutusta, on se silloin myös arvonnäköverotonta. Seuraavaksi arvioidaan pidetäänkö toimintaa yleishyödyllisen yhteisön verottomana varainhankintana vai elinkeinotoimintana, elinkeinotoiminnan kriteerien mukaan. Tulosten perusteella voidaan päätellä, että toimintaa, joka ei kilpaile muiden markkinoilla olevien koulutuspalveluiden kanssa ja tukee yleishyödyllistä toimintaa ja sen osuus muusta toiminnasta on pientä, voidaan pitää yhteisön henkilökohtaisena tulona. Lisäksi koulutuspalvelut tulee myydä lakisääteisen koulutuksen järjestäjän toimesta. Muutoin koulutusta pidetään elinkeinotoimintana ja siitä saatua tuloa tuloveronalaisena elinkeinotulona. ALV 4 §:n yhteys arvonnäköverotukseen aiheuttaa tässä tapauksessa myös myynnin arvonnäköverollisuuden.

Korkeakoulu Oy:n myymien räätälöityjen koulutuspalveluiden verokohtelu voi käytännössä siis olla joku alla luetteluista viidestä yhdistelmästä:

- Ammattikorkeakoululain 26 a §:n tarkoittama tilauskoulutus: arvonnäköverotonta, tuloverotonta.
- ALV 40 §:ssä tarkoitettu lain perusteella järjestetty tai tuettu koulutus, yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisista tuloista: arvonnäköverotonta, tuloverotonta.

- Muu kuin lakisääteinen koulutus, yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaista tuloa: arvonlisäverotonta, tuloverotonta.
- ALV 40 §:ssä tarkoitettu lain perusteella järjestetty tai tuettu koulutus, yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa: arvonlisäverotonta, tuloverollista.
- Muu kuin lakisääteinen koulutus, yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa: arvonlisäverollista, tuloverollista.

Merkittävää Korkeakoulu Oy:lle oikeuskäytännön uusista linjauksista on se, ettei Korkeakoulu Oy ole aiemmin ollut mistään arvonlisäverovelvollinen eikä ole joutunut tekemään veroilmoitusta. Jos työvoimapolitiittista koulutusta tai arvonlisäverolliseksi katsottua räätälöityä koulutusta tullaan jatkossa järjestämään, on Korkeakoulu Oy:n rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi. Jos taas Korkeakoulu Oy:n koulutuspalvelujen myynnissä on kyse henkilöstökoulutuksesta, ei arvonlisäverovelvolliseksi tarvitse haakeutua, sillä henkilöstökoulutusta Korkeakoulu Oy:n järjestämänä ei pidetä arvonlisäverollisena.

Arvonlisäverovelvollisuudesta on useita muitakin hallinnollisia seurauksia Korkeakoulu Oy:lle. Sen lisäksi, että Korkeakoulu Oy joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, se joutuu tekemään jatkossa kausiveroilmoituksen säännöllisesti. Lisäksi arvonlisävero tulee laskea ja tilittää Verohallinnolle ajallaan. Myös kirjanpitoon tulee tehdä muutoksia. Kirjanpidossa on eriteltävä arvonlisäveron osuus ostoista ja myynnistä. Veron osuus täytyy myös lisätä myyntilaskuihin ja sen osuus tulee erotella selvästi. Lisäksi verottomassa ja verollisessa toiminnassa käytetyistä hyödykkeistä täytyy erotella kustannusten osuudet käytön suhteessa. Verolliset ja verottomat toiminnot on syytä myös pitää erillään kirjanpidossa. (Vierros 2010, 229-231.) Kaikki tämä aiheuttaa paljon lisätyötä Korkeakoulu Oy:n taloushallinnolle.

Korkeakoulu Oy sekä muut yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyt yhteisöt, jotka harjoittavat koulutustoimintaa, voivat hyödyntää tutkimuksen tuloksia arvioidessaan erilaisten koulutuspalveluidensa myynnin arvonlisäverollisuutta. Vaikka jokainen tapaus on erilainen ja verotuskohtelu arvioidaan aina kokonaisuutena, kuten tutkimuksessa kävi ilmi, ovat tutkimuksen tulokset suuntaa-antavia yleishyödyllisen yhteisön verotusta arvioita-

essa. Tutkimus toimii Korkeakoulu Oy:lle tavallaan myös ohjeena siitä, miten aiheeseen liittyvää oikeuskäytäntöä voidaan jatkossakin tulkita.

5.2 Tulosten, opinnäytetyöprosessin ja ammatillisen oppimisen arviointi

Koska pääosa tutkimuksesta oli oikeuskäytännön tulkintaa, on mahdollista, että joku muu saisi samalla tavalla ja samasta aineistosta tehdystä tutkimuksesta erilaisia tuloksia. Korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan ristiriitaista päätöksistäkin voi jo päätellä, että verotukseen liittyviä lakeja ja oikeuskäytäntöä tulkitaan eri tavoin ja päätöksissä painoarvoa annetaan eri seikoille. Lisäksi KHO:n päätöksistä on myös usein äänestetty, joten KHO:n jäsenetkin tekevät erilaisia tulkintoja samoista tapauksista samojen faktojen perusteella. Jotta tutkimuksessa tehty tulkinta olisi luotettavaa, on työssä pyritty perustelemaan analyysit johdonmukaisesti viitekehyksessä rakennettuun tietoperustaan perustuen.

Tutkimuksessa käytettiin tutkimusaineistona keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuja päätöksiä. Yleishyödyllinen yhteisö – hakusanoilla haettiin Finlex-verkkotietopalvelusta sekä keskusverolautakunnan verkkosivuilta oikeustapauksia, joista käsiteltiin tutkimuskysymyksiin liittyvät tapaukset. KHO:n ja KVL:n julkaistut ratkaisut ja päätökset ovat niitä, joilla on merkitystä lain soveltamisen kannalta ja siten oikeustapauksista ne, joilla on eniten merkitystä, on huomioitu tutkimuksessa.

Ulkoisen laskentatoimen opintoni ja kiinnostukseni yritysten verosuunnitteluun antoivat hyvät lähtökohdat opinnäytetyöni tekemiselle. Aihe vaikutti heti mielenkiintoiselta ja tutustuttuani aiheeseen, työ käynnistyi vauhdilla. Aiheen tärkeys toimeksiantajalle lisäsi mielenkiintoa työn tekemiseen. Opinnäytetyöprosessi eteni suunnitellusti opinnäytetyönohjaajan sekä toimeksiantajan ohjaamana ja työ valmistui ajallaan. Tutkimuksen aikana opin käyttämään monipuolisesti oikeuskäytäntöä ja säädösten valmisteluaineistoa lakien tulkitsemiseen. Samalla huomasin, että oikeuskäytännön rooli suomalaisessa oikeusjärjestelmässä on merkittävämpi kuin olin kuvitellut. Opinnäytetyöprosessin aikana sain hyvät valmiudet oikeuskäytännön tulkitsemiseen jatkossakin.

Ammattikorkeakoululakiin suunnitelluilla muutoksilla ei tule olemaan vaikutusta koulutuspalveluiden verotukseen, mutta lakimuutokset tulevat helpottamaan yksityisten ammattikorkeakoulujen arvonlisäverotuksellista taakkaa. Jatkotutkimusaiheina voisikin olla ammattikorkeakoulu-uudistuksen vaikutukset muutoskohteina olevien toimintojen kuten investointien ja tilavuokrien arvonlisäverotukseen ja mitä toimia muutokset yksityisiltä korkeakouluilta tulevat vaatimaan sekä mitä mahdollisuuksia se tuo ammattikorkeakouluille. Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi liittyä arvonlisäverodirektiiviin artiklan 132 kohdan i ja artiklan 134 tulkintaa ohjaavaan EU tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Koska Suomen yleishyödyllisten yhteisöjen verotukia saatetaan muuttaa (esim. poistamalla AVL 4 §:n mukainen linkki tuloverotukseen) kantelun seurauksena, on mahdollista, että osa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn ammattikorkeakoulun koulutuspalveluiden myynnistä tulee arvonlisäverolliseksi. Siksi olisi mielenkiintoista selvittää, kuinka EU tuomioistuin linjaa koulutustoiminnan verotusta oikeuskäytännöllä. Suomen oikeuskäytännössä tämä tullaan varmasti kuitenkin ottamaan huomioon mahdollisten lakiuudistusten jälkeen arvioitaessa koulutustoiminnan verollisuutta.

Lähteet

Ammattikorkeakoululaki 9.5.2003/351.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1—118.

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. 1993. HE 88/1993. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1993/19930088>. Luettu 18.10.2013.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi yliopistolain ja ammattikorkeakoululain muuttamisesta. 2007. HE 97/2007. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2007/20070097.pdf>. Luettu 29.10.2013.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ammattikorkeakoululain muuttamisesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. 2013. HE 9/2013. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2013/20130009#id1931884>. Luettu 9.10.2013.

Husa, J. & Mutanen, A. & Pohjolainen, T. 2008. Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum. Helsinki.

Hirsjärvi, S. Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Tammi. Helsinki.

Kallio, M. & Nielsen, A. & Ojala, M. & Sääskilahti, J. 2013. Arvonlisäverotus 2013, KPMG. Edita Publishing Oy. Porvoo.

Kallunki, A. 5.11.2013. Tax Advisor. KPMG Oy. Haastattelu. Espoo/Helsinki.

Koskinen, I. Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Vastapaino. Tampere.

KPMG. 2013. Verkkouutinen. Uutiset ja julkaisut. Työvoimapoliittinen koulutus verollista verotonta koulutusta järjestävillä. 17.9.2013. Luettavissa: <http://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-ja-julkaisuja/Tax-Flash/Sivut/Ty%C3%B6voimapoliittinen-koulutus-verollista-verotonta-koulutusta-jarjest%C3%A4villa.aspx>. Luettu: 25.10.2013.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Myrsky, M. 2004. Yleishyödyllisen yhteisön verotus. WSOY. Vantaa.

Myrsky, M. 2012. Ennakkopäätösten tulkinnan ja hyödyntämisen kysymyksiä. Verotus, 62, 2/2012. s. 255–265.

Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2010. Elinkeinotulon verotus. Talentum. Helsinki.

Nieminen, A. Anttila, R. Äärilä, L. Jokinen, M. 2013. Arvonlisäverotus. E-kirja. SanomaPro Oy. Helsinki. ISBN 978-951-0-25428-8.

Opetus- ja kulttuuriministeriö. 2011. Ammattikorkeakouluja uudistetaan. Luettavissa: http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/. Luettu 24.10.2013.

Opetus- ja kulttuuriministeriö. 2013. Ammattikorkeakoulujen toimiluvat. Luettavissa: http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/toimiluvat/liitteet/Ammattikorkeakoulujen_toimilupa_hakemukset_kirje_05072013.pdf. Luettu 24.10.2013.

Ronkainen, A. 2010. Yleishyödyllisyys tarkkaan syyniin. Tuokkonen 3/2010. Luettavissa: <http://www.tuokko.fi/wp-content/uploads/2013/05/tuokkonen310.pdf>. Luettu: 29.10.2013.

Talari, P. 2010. Yhdistykset, säätiöt ja verotus: käsikirja yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Edita. Helsinki.

Tikka, K. Nykänen, O. Juusela, J. & Viitala, T. 2013. Yritysverotus I-II. E-kirja. Sano-
maPro Oy. Helsinki. ISBN 978-951-0-25436-3.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Vierros, H. & Pöyhönen, K. & Kallio, M. 2010 Yhdistykset ja säätiöt: kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä. KHT-Media Oy. Helsinki.

Valtiontalouden tarkastusvirasto. 2010. Säätiöiden valtiontuki ja valvonta. Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuuskertomus 210/2010. Luettavissa:
http://www.vtv.fi/files/2348/Netti_210_2010.pdf. Luettu 3.10.2013.

Valtiovarainministeriö. 2009. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpide-
ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaa-
miseksi. Helsinki: Edita Prima Oy. Luettavissa:
https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20090831Yleish/Yleishyodyllisten_yhteisoejen_tyoryhmae_NETTI_%2B_KANNET.pdf
Luettu 29.9.2013.

Verohallinto. 2013. Verkkotiedote 25.10.2013. Työvoimakoulutuksen arvonlisävero-
tuksesta on tulossa Verohallinnon ohje. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Tyovoimakoulutuksen_arvonlisaverotuksesta\(29382\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Tyovoimakoulutuksen_arvonlisaverotuksesta(29382)). Luettu 26.10.2013.

Verohallinto. 2011a. Yleishyödyllinen yhteisö. Syventävät vero-ohjeet: Sanasto. Luetta-
vissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Yleishyodyllinen_yhteiso\(13845\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Yleishyodyllinen_yhteiso(13845)). Luettu
22.10.2013.

Verohallinto. 2011b. Milloin yhdistys tai säätiö on yleishyödyllinen. Tuloverotus. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Tuloverotus/Milloin_yhdistys_tai_saatio_on_yleishyod\(11733\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Tuloverotus/Milloin_yhdistys_tai_saatio_on_yleishyod(11733)). Luettu 22.10.2013.

Verohallinto. 2011c. Syventävät vero-ohjeet. Esimerkkitilanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta. Luettavissa: [http://vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2011/Esimerkkitilanteita_yhdistysten_ja_saati\(16817\)](http://vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2011/Esimerkkitilanteita_yhdistysten_ja_saati(16817)). Luettu 22.10.2013.

Verohallinto. 2010. Verotusohje yliopistoille. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Verotusohje_yliopistoille\(9910\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Verotusohje_yliopistoille(9910)). Luettu 11.10.2013.

Verohallinto. 2007. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhdistyks\(10062\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhdistyks(10062)). Luettu: 2.10.2013.

Yliopistolaki 24.7.2009/558